



УНИВЕРЗИТЕТ „ГОЦЕ ДЕЛЧЕВ“-ШТИП

ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ

Финансиско известување и ревизија

Штип

Драгица Мицовска

„РЕВИЗОРСКИ ТЕСТОВИ“

МАГИСТЕРСКИ ТРУД

Штип, февруари, 2016

Комисија за оценка и одбрана:

Ментор: Јанка Димитрова

Проф. д-р, Економски факултет-Штип

Член: Оливера Ѓоргиева-Трајковска

Проф. д-р, Економски факултет-Штип

Член: Благица Колева

Доц. д-р, Економски факултет-Штип

„РЕВИЗОРСКИ ТЕСТОВИ“

Краток извадок

Ревизијата претставува процес при кој ревизорот врши преглед на финансиските извештаи, со цел да изрази независно мислење за вистинитоста и точноста на податоците содржани во нив.

Ревизијата претставува процес кој бара претходно планирање на активностите, подготвување соодветна програма кој ревизорот би ја следел при спроведување на активностите, проценка на ревизорскиот ризик, прибирање на доказен материјал и на крај формирање на ревизорски извештај.

Прибирањето на доказен материјал има за цел да го увери ревизорот во вистинитоста на исказите. Еден од стандардите и барањата за работа на терен бара од ревизорот да прибере доволно валидни докази за да го поткрепи изразеното мислење.

Ревизорските постапки кои се користат за прибирање на докази се нарекуваат тестови на ревизијата. Тестовите можат да бидат: тестови на контрола и независни (суштински тестови). Тестовите на контрола се изведуваат со помош на следниве методи: интервју, инспекција, набљудување, усогласување, повторно изведување, потврдување. Независните тестови имаат за цел да се добие ревизорски доказ во врска со откривање на материјално значајни погрешни искази. Овие тестови опфаќаат детална проверка на трансакции, салда и применување на суштински аналитички постапки.

Природата на независните тестови зависи од видот и ефикасноста на ревизорските процедури кои треба да се спроведат.

Со спроведување на овие тестови ревизорот утврдува дали трансакциите се правилно прокнижени, дали се евидентирани во соодветниот сметководствен период, дали се правилно класифицирани во билансни позиции, како и дали истите се правилно прокнижени во главната книга. Со ваквото испитување се добиваат непосредни докази за реалноста и објективноста на податоците кои менаџментот ги презентирал во финансиските извештаи.

Клучни зборови: ревизија, ревизорски докази, ревизорски постапки

„AUDIT TESTS“

Abstract

The audit is a process where the auditor reviews the financial statements in order to express an independent opinion about the authenticity and accuracy of the data contained.

The audit process is a process that requires planning the activities, preparing an appropriate program which the auditor would follow in implementing the activities, assessment of audit risk, gathering evidence and ultimately creating an audit report.

The collection of evidence is intended to assure the auditor of the truth of the statements. One of the standards and requirements for field work requires the auditor to gather enough valid evidence to support the opinion expressed.

Audit procedures used to gather evidence are called tests of the audit. Tests can include tests of control and independent (substantive) tests. Tests of control are performed using the following methods: interview, inspection, monitoring, coordination, repeating the execution, confirmation. Independent tests aim is to obtain audit evidence about to detect the material false statements. These tests include transaction examination, details of balances and application of substantive analytical procedures.

The nature of the independent tests depends on the type and performance of audit procedures to be implemented.

By conducting these tests auditor determines whether the right of booked transactions, are recorded in the appropriate accounting period, whether they are properly classified in balance sheet items, and whether they are properly booked in the main book. So the examination obtained direct evidence of the reality and objectivity of data management presented in the financial statements.

Keywords: audit, audit evidence, audit procedures

Содржина:

Образложение за научната и стручната оправданост на темата	9
Предмет и цел на истражувањето	10
Вовед	11
ГЛАВА I ДЕФИНИРАЊЕ НА МЕСТОТО, УЛОГАТА И ЗНАЧЕЊЕТО НА РЕВИЗИЈАТА.....	12
1.1 Поим за ревизија.....	13
1.2 Цел на ревизијата.....	15
1.3 Видови ревизија	16
1.3.1 Државна ревизија	17
1.3.2 Интерна ревизија.....	18
1.3.3 Екстерна ревизија	19
1.4 Планирање на ревизијата	20
1.4.1 Антиципативно планирање	22
1.4.2 Прибирање информации за нов клиент	23
1.4.3 Постоечки клиент	24
1.4.4 Утврдување на причините за ревизија	24
1.4.5 Работната документација како основа за планирање на ревизијата.....	24
1.5 Програма за ревизија	24
ГЛАВА II ПРИБИРАЊЕ НА РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗИ	26
2.1 Прибирање на достатен и соодветен доказен материјал	27
2.1.1 Тестирање и спроведување на постапки за прибирање на достатен и соодветен доказен материјал.....	27
2.1.2 Големина на примерокот.....	28
2.2 Избор на ставки.....	29
2.3 Убедливост на доказите	29

2.3.1 Релевантност на доказите	30
2.3.2 Независност на изворот	30
2.3.3 Степен на објективност.....	30
2.3.4 Доволност на доказите	31
2.3.5 Квалитет на интерната контрола.....	31
2.3.6 Веродостојност на ревизорските докази	31
2.4 Видови на ревизорски докази; Ревизорските докази дефинирани преку Меѓународните стандарди за ревизија.....	32
2.5 Природа на ревизорските тестови	36
ГЛАВА III РЕВИЗОРСКИ РИЗИК.....	37
3.1 Ревизорски ризик и проценка на ревизорскиот ризик	38
3.2 Компоненти на ревизорскиот ризик	40
3.2.1 Инхерентен ризик.....	40
3.2.2 Контролен ризик	41
3.2.3 Детекционен ризик	41
3.3 Видови ревизорски ризик.....	42
3.3.1 Проценка на детекциониот ризик.....	42
3.3.2 Проценка на ризикот од појава на материјални грешки.....	42
3.3.3 Постапки за проценка на ризикот.....	43
3.3.4 Видови на ревизорски постапки	44
ГЛАВА IV ПРИМЕНА НА РЕВИЗОРСКИ ТЕСТОВИ.....	46
4.1 Видови ревизорски тестови	47
4.2 Тестови на контрола	47
4.2.1 Интервју	48
4.2.2 Инспекција.....	49

4.2.3 Набљудување	49
4.2.4 Усогласување	49
4.2.5 Повторно изведување	50
4.2.6 Потврдување	50
4.3 Независни ревизорски тестови	50
4.3.1 Природа на независните тестови	51
4.3.2 Видови ризик при спроведување на независни тестови	52
4.3.3 Аналитички постапки	52
4.3.4 Природа на аналитичките постапки	53
4.3.4.1 Хоризонтална анализа	53
4.3.4.2 Вертикална анализа	53
4.3.4.3 Финансиски показатели	53
4.3.5 Временски распоред на аналитичките постапки	54
4.3.6 Степен на потпирање врз аналитичките постапки	55
4.4 Тестови на детали на трансакции	56
4.4.1 Тестирање на циклусот на трансакциите	57
4.4.2 Тестирање на циклусот на трансакциите на залихите	57
4.4.3 Тестирање на циклусот на трансакции на постојани средства	58
4.5 Тестови на детали на салда	59
4.5.1 Тестирање на постојани средства	60
4.5.2 Основни чекори во постапката на селекција на примероците	61
4.5.3 Дефинирање на популацијата	63
4.5.4 Времетраење на спроведувањето на суштинските постапки	64
4.5.5 Завршен дел на процесот на ревизија	65
4.5.6 Увид во работната документација	67

ГЛАВА V СПРОВЕДУВАЊЕ НА АНАЛИТИЧКИ ПОСТАПКИ И ПРИМЕНА НА ИНФОРМАТИЧКАТА ТЕХНОЛОГИЈА ВО ПРОЦЕСОТ НА ИЗВЕДУВАЊЕ НЕЗАВИСНИ РЕВИЗОРСКИ ТЕСТОВИ	69
5.1 Ефективност на аналитичките постапки	70
5.2 Позиционирање на рангот на очекување	71
5.3 Анализа на податоците и идентификација на значајните разлики	72
5.4 Одредување на ефектот на планирање на ревизијата.....	73
5.5 Ревизорско тестирање со помош на компјутери	73
5.5.1 Самостојно тестирање	75
5.5.2 Теститирање на крајот од годината.....	76
5.5.3 Зошто да се применуваат CAAT (Computer Assisted Auditing Techniques - компјутерски поддржани ревизорски техники) алатките?	76
5.6 Општ ревизорски софтвер (GAS)	77
5.7 Истражување за процесот на спроведување на ревизорските тестови од страна на Друштвата за ревизија и Ревизори трговци поединци во Р. Македонија	79
5.7.1. Анализа и резултати од истражувањето.....	81
5.7.2 . Заклучни согледувања од истражувањето	100
Заклучок:.....	102
Додаток	106
Преглед на литературата (REFERENCES).....	111

Образложение за научната и стручната оправданост на темата

Ревизорските тестови претставуваат дел од основните постапки за верифицирањето на тврдењата во финансиските извештаи. Крајната цел на ревизијата, односно на ревизорот, е да оформи и изрази мислење дали финансиските извештаи правилно се презентирани во согласност со општоприфатената рамка за финансиско известување. За да го изрази мислењето ревизорот мора да го намали ризикот од постоење на материјални грешки во финансиските извештаи. За таа цел, ревизорот зема во обзир дали финансиските извештаи, односно сметководствените информации, одговараат со поставените критериуми и принципи за финансиско известување.

Откако ревизорот ќе ги утврди целите на ревизијата, ја осмислува процедурата по која ќе се одвива ревизијата, која ќе обезбеди достатен доказен материјал, кој ќе му овозможи да формира мислење за веродостојноста на информациите презентирани во финансиските извештаи. Постапките кои се користат за прибирање на доказите се нарекуваат ревизорски тестови. Изборот на ревизорските тестови зависи од целта на ревизијата и претставува последен чекор при заокружување на програмата на ревизијата. Во зависност од главната цел на ревизијата можат да се користат тестови на контрола или независни тестови. Ревизорските тестови се основа за понатамошните постапки, врз основа на кои ревизорот оформува независно мислење.

Ревизорските тестови се спроведуваат паралелно со другите постапки за одбирање на примерокот, како и за конкретно одредување на типот на тестирањето.

Предмет и цел на истражувањето

Предмет на истражување во овој труд е извршувањето на суштинските испитувања и прибирање на ревизорски докази врз база на претходно подготвениот план и програма за ревизија, за ревизорот да го утврди прифатливото ниво на ревизорски ризик кој тој е подготвен да го преземе. Според тоа, предмет на истражувањето е утврдување на улогата која ја има тестирањето во ревизијата.

Оваа тема ќе биде изработена во контекст на целокупниот процес на ревизија, на начин на кој се објаснети клучните категории од областа на ревизијата на финансиските извештаи, со акцент на ревизорските тестови. Согласно предметот на истражување на магистерскиот труд, како главна цел на овој магистерски труд се истакнува употребата и значењето на ревизорските тестови во процесот на ревизијата, при оформување на адекватно ревизорско мислење.

Вовед

Сметководството како професија се појавила уште со појавата на првите работни активности заради нивна евиденција. За разлика од сметководството, ревизијата настанала релативно покасно и сè уште се смета за релативно нова професија. Инаку, сметководството и ревизијата се многу блиски, сродно поврзани, поради тоа што сметководителите ја водат финансиската евиденција за одреден бизнис, врз основа на финансиските документи обезбедени од страна на менаџментот, а ревизорите вршат испитување дали таквата финансиска евиденција е во согласност со прифатените стандарди за финансиско известување.

Ревизијата како релативно млада професија, во последната деценија на нашите простори засилено се развива. Поставувајќи ги своите темели уште по индустриската револуција, па понатаму со развојот на менаџерската функција, таа сè повеќе се развива и унапредува.

Ревизијата како независна професија има за цел да обезбеди стручно и независно мислење за финансиските извештаи кои се составени врз база на финансиските документи кои се обезбедени од страна на менаџментот. Со тоа, ревизијата им дава потврда на заинтересираните страни, како што се акционерите, деловните партнери, банките и кредиторите дека финансиските извештаи се презентирани точно и во согласност со поставените критериуми.

Ревизорското мислење, кое независниот ревизор го искажува на крајот на процесот на ревизија, го зголемува кредибилитетот на сметководствените искази. Меѓутоа, ревизорското мислење не е апсолутно, туку преку него се изразува дека постои задоволително ниво на сигурност.

ГЛАВА I ДЕФИНИРАЊЕ НА МЕСТОТО, УЛОГАТА И ЗНАЧЕЊЕТО НА РЕВИЗИЈАТА

Во оваа глава:

- Ќе бидат презентирани дефиниции за поимот ревизија; ќе биде даден одговор на прашањето „Зошто ни е потребна ревизијата“, односно која е нејзината цел;
- Ќе биде даден осврт кон ревизијата како независно испитување на финансиските извештаи на претпријатијата, преку креирање и давање на независно ревизорско мислење, во согласност со законската регулатива;
- Потоа ќе биде дадена поделбата на ревизијата и тоа според предметот на испитување, според органот кој ја спроведува и според подрачјето на испитување;
- Понатаму ќе биде објаснето планирањето, како посебна фаза во процесот на ревизија и чекорите во планирањето.

1.1 Поим за ревизија

Со развојот на ревизијата и нејзината сè поголема застапеност, се наметнува и прашањето: „За што служи ревизијата и која е нејзината цел?“

Веќе беше споменато дека се развила веднаш по индустриската револуција, откако настанало и разделување на функциите сопственик на претпријатие и менаџер на претпријатие. Имено, менаџерот има повеќе информации од сопственикот за работењето на ентитетот. Тој го организира работењето и е одговорен составувањето на финансиските извештаи. На состаноците (акционерско собрание) го запознава сопственикот со резултатите од работењето. Интересот на менаџментот е да ги подобри резултатите од работењето. Интересот на сопственикот е резултатите да бидат реални.

При секое поднесување на финансиските извештаи се поставува прашањето дали податоците се реално прикажани и дали се загрозени интересите на сите *стеикхолдери*. Функцијата на ревизорот е да изрази независно стручно мислење за вистинитоста и објективноста на финансиските извештаи кои менаџментот ги поднесува.

При извршувањето на својата работа ревизорот секогаш мора да пристапи со одредена доза на скептицизам, кој зависи од степенот на проценетиот ризик. Со таков пристап се овозможува посигурно и поточно прикажување на податоците во финансиските извештаи.

Како предуслов за извршување на ревизорската професија е поседувањето на големо и квалитетно стручно знаење на ревизорот. Ревизорот мора да биде компетентен и одлично да ги познава:

- финансиското книговодство;
- стандардите за сметководство;

- стандардите за ревизија.

Понатаму, ревизорот мора да биде способен да донесува правовремени и соодветни одлуки во однос на процесот на ревизија кој го извршува. Ревизорот треба да ги поседува и соодветните вештини кои се специфични за ревизорската работа.¹

Изјави на менаџментот

Во врска со податоците презентирани во финансиските извештаи, менаџментот дава изјави на посреден или непосреден начин. На пример, доколку во билансот на состојба побарувањата од купувачи изнесуваат 50.000 денари, тоа значи дека менаџментот изјавува, односно тврди дека побарувањата од купувачите изнесуваат 50.000 денари. Изјавите на менаџментот се однесуваат на:

- Настанувањето;
- Потполноста на податоците;
- Права и обврски;
- Проценка и распоред;
- Обелоденување.

- Изјавите за настанувањето укажуваат дека постојат средства, односно обврски на одреден датум и дека во одредениот период евидентираните настани навистина се случиле. На пример, менаџментот изјавува дека залихите кои се искажани во билансот на состојба постојат и дека се расположливи за продажба.

- Изјавите за потполност укажуваат дали финансиските извештаи ги содржат сите работни случувања и сметките кои треба да се објават. Менаџментот посредно изјавува дека износот искажан на позицијата обврски спрема добавувачите ги содржи сите обврски од таков тип во моментот на изработка на билансот.

¹ Stanistic, Milovan: „Revizija“, Beograd, 2014.

- Изјавите за правата и обврските укажуваат на тоа дали субјектот има право на средствата и дали обврските се правилно искажани.

- Изјавите за проценка и распоред укажуваат на тоа дали износите на средствата, обврските, приходите и расходите во финансиските извештаи се правилно искажани. На пример, менаџментот изјавува како се презентирани залихите во финансиските извештаи: по пониската вредност од набавната или продажната вредност. Исто така, менаџментот изјавува како е распределена амортизацијата на соодветните пресметковни периоди.

- Изјавите за обелоденување укажуваат на тоа дали одделните ставки од финансиските извештаи се класифицирани, опишани и обелоденети на правилен и соодветен начин.²

1.2 Цел на ревизијата

Целта на ревизијата е да искаже соодветно мислење за финансиските извештаи. Ревизорското мислење го подига кредибилитет за веродостојност на финансиските извештаи. Целта на ревизијата на финансиските извештаи е да овозможи изразување на ревизорско мислење во врска со тоа дали истите се составени во согласност со воспоставените стандарди за финансиско известување. Главната цел на ревизијата е да се обезбеди независна потврда на сопствениците дека реалните состојби одговараат на прикажаните информации во финансиските извештаи. За да се оцени извршувањето на активностите од страна на менаџментот, неопходно е независно мислење на ревизорот. И како крајна цел на ревизијата е да ги увери сите екстерни субјекти дека финансиските извештаи и ставките содржани во нив даваат реален одраз на финансиската состојба на ентитетот.

² Alekic, d-r Milanka: „Revizija i kontrola“, Banja Luka, 2012.

Прибирањето на достатен број на докази кои ги задоволуваат ревизорските цели му помага на ревизорот да се увери во тоа дека финансиските извештаи се реални и објективни. Ревизорот прво одредува кои изјави на менаџментот се компетентни. Потоа ревизорот одредува кои ревизорски постапки треба да ги примени за секоја поединечна изјава. Изјавите и со нив поврзаните ревизорски цели имаат различна важност и зависат од ставките кои се тестираат.

1.3 Видови ревизија

Ревизијата може да се подели според:

- Предметот на ревизија
- Субјектот кој ја спроведува ревизијата
- Според предметот на испитување се разликуваат:
 - Ревизија на финансиски извештаи;
 - Ревизија на усогласеноста;
 - Ревизија на работењето.

Ревизијата на финансиските извештаи утврдува дали финансиските извештаи се составени во согласност со општоприфатената рамка за финансиско известување, односно според сметководствените начела и принципи пропишани со меѓународните стандарди.

Со ревизијата на ускладеноста се ревидира почитувањето на одредени внатрешни или надворешни правила, политики, закони, договори или државни прописи.

Ревизија на работењето го испитува и проценува целокупното работење на ентитетот или само на одредени активности, со цел да даде препораки за нивно унапредување.

Според субјектот кој ја спроведува ревизијата, таа може да биде:

- Државна ревизија;
- Интерна ревизија;
- Екстерна ревизија.

1.3.1 Државна ревизија

Државна ревизија се врши на јавните институции, локалната самоуправа, фондовите како и во Народна банка. Државната ревизија испитува дали наменски се трошат средствата во овие институции, како и дали трошењата на средствата се во согласност со постоечките закони.

Во Р. Македонија е донесен нов закон за државна ревизија од 2010 г. Со неговото донесување се обезбедува зголемување на ефикасноста на Државниот завод за ревизија, како и негово зацврстување во улогата што ја има. На чело на ДЗР стои Главен државен ревизор. На наредното хиерархиско ниво се наоѓа заменик главен државен ревизор, а освен него постојат и:

- Генерален секретар;

- Советници;

- Сектор 1 - во кој спаѓаат одделението за ревизија на Буџетот на РМ, Државната изборна комисија, политичките партии, одделение за ревизија на Народна банка, судството, Јавното обвинителство, Државното правобранителство, Одделението за ревизија на Јавни претпријатија и др.;

- Сектор 2 - Овој сектор ги содржи одделенијата за ревизија на субјекти од областа на економијата, сообраќајот и сл. Во овој сектор покрај останатите одделенија спаѓа и Одделението за ревизија на локалната самоуправа;
- Сектор 3 - Во сектор 3 спаѓаат одделенијата за ревизија на субјектите од областа на трудот и социјалната политика, одделение за ревизија на здравството и др.;
- Сектор за унапредување на ревизијата и контрола на квалитет;
- Сектор за ревизија на информационите системи;
- Сектор за правни и општи работи, јавни набавки и односи со јавноста;
- Сектор за финансиски прашања;
- Одделение за управување со човечки ресурси и
- Одделение за внатрешна ревизија.

1.3.2 Интерна ревизија

Интерната ревизија претставува ревизија на претпријатија или установи која се спроведува од службата за внатрешна ревизија која е дел од организационата структура на субјектот. Интерната ревизија ја извршуваат интерни ревизори, кои се вработени во ентитетот, работат на задачите на внатрешната ревизија и затоа земаат плата.

Целта на интерната ревизија, односно на интерните ревизори е да ја следат работата, донесувањето одлуки, спроведувањето на постапките при извршување на активностите во претпријатието. Тие имаат за задача да обрнат внимание на незаконските работи или постапки кои можат да му нанесат штета на ентитетот. Доколку забележи одредени неправилности, интерниот ревизор може да даде

усно предупредување преку разговор на состаноците, при секојдневните консултации и сл. И покрај тоа, своите инструкции, како што налагаат стандардите мора да ги предаде писмено, со што би можел да докаже за кои ситуации тој има предупредено и начинот на кој давал одреден правец кон вистински решенија, во случај на евентуално недоразбирање и судски спорови.

Во однос на стручноста и независноста, според стандардите треба да постои исто ниво на стручност и независност, како кај интерните така и кај екстерните ревизори. Според досегашната пракса се смета дека интерниот ревизор е во потешка положба, бидејќи изборот, назначувањето, наградувањето и сл. е во надлежност на директорот, па според тоа, се смета дека неговата независност е загрозувана во поголема мера отколку кај екстерниот ревизор.

1.3.3 Екстерна ревизија

Екстерната ревизија уште е позната и како ревизија на финасиските извештаи. Екстерната ревизија ја извршува екстерен ревизор, кој не смее да биде вработен во ентитетот во кое врши ревизија. За да ја врши ревизорската професија, екстерниот ревизор потребно е да има регистрирано друштво за ревизијата кое ги исполнува условите предвидени согласно Законот за ревизија.

Според меѓународните стандарди за ревизија, екстерниот ревизор не смее да биде во конфликт на интереси со ентитетот кај кој врши ревизија. За да врши ревизија ревизорот мора да биде избран од страна на ентитетот. Доколку ревизорот го прифати ангажманот, тој доставува писмо за прифаќање на ангажманот, потпишува договор за ревизија и понатаму ги врши соодветните активности поврзани со процесот на ревизија. За извршената ревизија на друштвото за ревизија му се плаќа претходно договорената цена од страна на ентитетот во кој ревизорот вршел ревизија.

Согласно Законот за трговски друштва, друштвата кои котираат на берза мора да постават одбори за ревизија, кои се врска помеѓу екстерните ревизори, надзорниот одбор и интерните ревизори. Одборот за ревизија претставува тело кое привремено се состанува и воглавно ги разгледува извештаите на интерната ревизија, но има и надлежност да дава согласност и на извешаите на екстерниот ревизор, пред ревизорското мислење да дојде на надзорен одбор. Одборот за ревизија го сочинуваат луѓе кои не се вработени во ентитетот, а надоместокот за извршената работа им го плаќа ентитетот.

1.4 Планирање на ревизијата

Планирањето на ревизијата преставува првата фаза од ревизорскиот ангажман. Во оваа фаза се донесуваат одлуки и се одредуваат чекорите кои подоцна ќе се следат во текот на спроведување на ревизорскиот процес. Важните одлуки кои се донесуваат во оваа фаза, најчесто се донесуваат врз база на мал број на информации, бидејќи најпрво се пристапува кон тоа дали да се прифати, односно продолжи да се спроведува ревизијата за конкретниот клиент, потоа се врши проценка на причината поради која клиентот бара да се изврши ревизија, се врши избор на тим за спроведување на ангажманот и на крај се составува писмото за прифаќање на ангажманот.

Ревизорскиот ангажман поминува низ три фази:

- Планирање на ревизијата,
- Тестирање / испитување и обезбедување на доказен материјал,
- Проценка и известување.

Најпрво во фазата на планирање на ревизијата се одредува обемот и типот на докази и испитувања кои се неопходни за да ревизорот се убеди дека не постојат значајно погрешни податоци во финансиските извештаи.

Притоа процесот на планирање опфаќа неколку постапки и тоа:

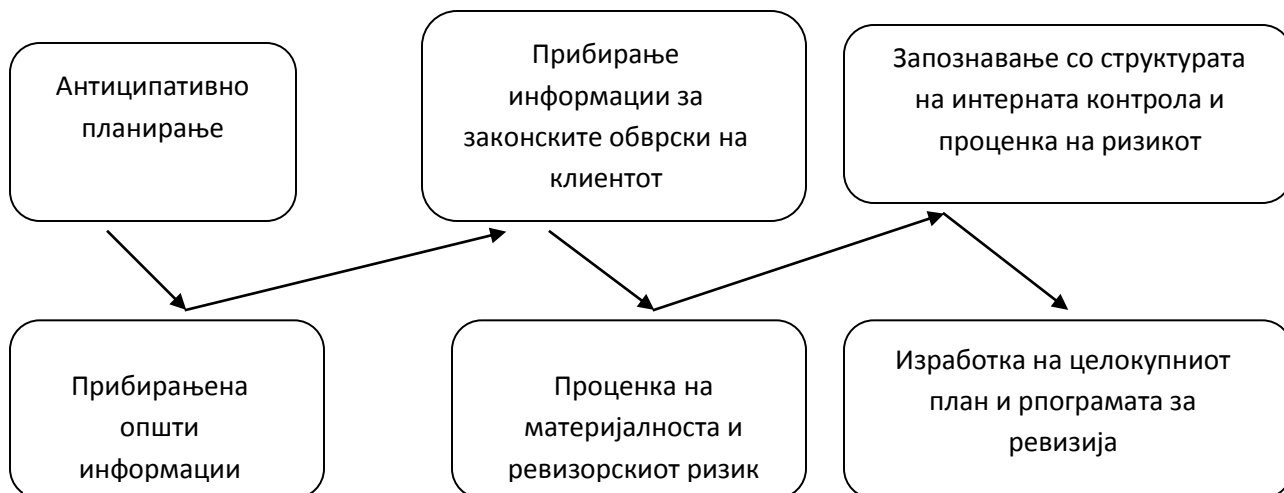
1. Запознавање и добивање информации за ентитетот во кој ќе се врши ревизијата како и за гранката во која работи;
2. Истражување на податоци во однос на законодавството;
3. Изведување на почетни аналитички постапки;
4. Изведување постапки за испитување на интерната контрола;
5. Проценување на ризикот, врз основа на прибавениот доказен материјал;
6. Припрема на програмата за ревизија.

Процесот на планирање се состои од пет главни делови и тоа³:

- антиципативно планирање
- прибирање општи информации за клиентот
- прибирање информации за законските обврски на клиентот
- проценка на материјалност и ризик
- запознавање со структурата на интерната контрола и проценка на ризикот на контролата
- изработка на целокупен план и програма на ревизијата.

На приказот подолу се дадени деловите на планирањето.

³ Stanisic, Milovan: „Revizija“, Beograd, 2014.



Слика 1. Главни делови на планирањето⁴

Image 1. The main parts of audit planning

1.4.1 Антиципативно планирање

Поголемиот дел од антиципативното планирање се остварува на почетокот на ангажманот, најчесто во работните простории на ревизорот, во рамките на можностите. Главните одлуки најчесто мора да се донесат врз база на мал број на информации бидејќи антиципативното планирање опфаќа донесување одлука дали да се прифати или продолжи спроведувањето на ревизијата на клиентот, проценка на причините за ревизија, избор на лица за работа, како и писмо за ангажирање.

Иако не е лесно да се добијат и задржат клиентите во ваква конкурентска професија како што е ревизијата и сметководството, ентитетот за ревизија мора внимателно да одлучува кој клиент ќе го прифати. Законската и професионална одговорност на ентитетот се такви што на клиентите на кои им недостига

⁴ Stanisic, Milovan: „Revizija“, Beograd, 2014.

интегритет или кои постојано имаат забелешки во однос на спроведувањето на ревизијата и цената, можат да донесат повеќе проблеми отколку корист.

1.4.2 Прибирање информации за нов клиент

Пред да се прифати новиот клиент поголемиот број од ревизорските куќи се информираат за ентитетот за да утврдат дали е прифатлива понудата. Најважни елементи за кои треба да се обезбедат информации се информации за проценка на моменталната и потенцијалната состојба на клиентот во работната околина, информации за финансиската стабилност, како и информации за односите со претходниот ревизор.

Кога станува збор за потенцијални клиенти кај кои ревизорот претходно нема вршено ревизија, тој е должен да комуницира со претходниот ревизор. Целта на ова комуницирање е да му се помогне на новиот ревизор во врска со тоа дали да го прифати ангажманот. При оваа комуникација може претходниот ревизор да му открие на новиот ревизор дека на клиентот му недостасува интегритет или дека постојат несогласувања со сметководствените принципи, процедурите на ревизијата или во однос на цената.

Доколку потенцијалниот клиент порано немал ангажирано ревизорско друштво, потребно е да се изврши дополнително истражување. Во ваков случај извор на информации се локалните правни застапници, други претпријатија за ревизија и сметководство, банките и останатите фирми. Во некои случаи ревизорот може да вработи професионален истражувач, за да добие информации за репутацијата и потеклото на клиентот. Истиот принцип може да се користи доколку претходниот ревизор не сака да ги обезбеди бараните информации.

1.4.3 Постоечки клиент

Во случај кога кај клиент кај кого веќе е вршена ревизија, ревизорското претпријатие може да изврши проценка на клиентот еднаш годишно за да утврди дали треба да ја продолжи соработката со него.

1.4.4 Утврдување на причините за ревизија

Намената на извештајот за ревизија може да се одреди во разговор со менаџментот на ентитетот на ревизија. Во текот на спроведувањето на ревизијата, ревизорот може да добие дополнителни информации за која цел клиентот ја спроведува ревизијата и за потенцијалната намена на финансиските извештаи.

1.4.5 Работната документација како основа за планирање на ревизијата

Работната документација е основа за планирање на процесот на ревизија. Без адекватна работна документација во која се наоѓаат основните податоци за фирмата, односно клиентот, не е возможно на соодветен начин да се испланира ревизијата. Документите содржат различни информации за планирањето, како што се: информации за структурата на интерната контрола, временското планирање на активностите, програма за ревизија и резултати од ревизијата од претходната година. Врз база на документираните податоци се пристапува кон планирање на ревизијата.

1.5 Програма за ревизија

Програмата за ревизија претставува збир на процедури кои ревизорот ги смета за неопходни за да може да оформи соодветно мислење. Процедурите во програмата за ревизија кои претставуваат чекори во прибирањето на доказите се нарекуваат ревизорски тестови.

Ревизорските програми претставуваат основа за координација и надзор на ревизијата, како и контрола на потрошеното време на активностите на ревизијата. Ревизорските програми помагаат во упатување на асистентот во работата која мора да се изврши, а исто така обезбедуваат и доказ дека планирањето е направено на правилен начин. Воедно тие претставуваат евиденција на извршените активности во текот на ревизијата.

Програмата за ревизијата може да се чува на три начини и тоа:

- Како целина во посебно досие;
- Во форма на делови за да може да се оствари побрз увид во извршената ревизија;
- Комбинација од претходните два начина.⁵

⁵ Kraktus, Ema: „Efikasnost supstantivnog testiranja“, Univerzitet Singidunum-Beograd, 2010.

ГЛАВА II ПРИБИРАЊЕ НА РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗИ

Во оваа глава:

- Ќе бидат наведени чекорите и активностите за прибирање посебни видови на ревизорски докази;
- Потоа ќе бидат наведени видовите ревизорски докази;
- Исто така, ќе бидат разработени карактеристиките на доказите и тоа: релевантност, независност, објективност, навременост;
- Определување на веродостојноста на доказите, независноста на изворот во поглед дали доказот е добиен од внатрешноста или надвор од ентитетот;
- Определување на вредостојноста на доказите.

2.1 Прибирање на достатен и соодветен доказен материјал

Процедурите кои се изведуваат во текот на ревизијата се вршат врз детално упатство на ревизорот за прибирање одредени видови докази кои се потребни во текот на ревизијата. На пример, доказите како што се: физичко пребројување на залихи, проверка на документацијата за конкретен градежен објект, споредување на поништените чекови со готовинските исплати итн. се собираат со помош на ревизорски процедури. При составувањето на процедурите мора да се води сметка да бидат напишани читко и јасно и да не предизвикуваат недоумица.⁶

2.1.1 Тестирање и спроведување на постапки за прибирање на достатен и соодветен доказен материјал

Целта на тестирањето е да се обезбеди достатен и соодветен доказен материјал за потврдување на вистинитоста, точноста и објективноста на финансиските извештаи. Такви постапки за прибирање на доказен материјал се:

- тестови во врска со функционирањето и спроведената контрола во ентитетот,
- тестови на детали на трансакции,
- тестови на детали на салда,
- аналитички постапки,
- конфирмации за состојбата на одредено konto,
- комплетирање на правната документација,
- изјави од менаџментот за финансиските извештаи и

⁶ Stanisic, Milovan: „Revizija“, Beograd, 2014.

- како заокружување на сите овие постапки е конечното комплетирање на доказите.

Понатаму во фазата проценка и известување се довршуваат постапките за ревизија и се формира ревизорско мислење. Планирањето на ревизијата е од клучно значење поради тоа што ревизорот мора добро да ги испланира чекорите за обезбедување на соодветен доказен материјал како и да избегне недоразбирање со клиентот.

Собирањето на доволен број доказен материјал е важно за ревизорското претпријатие да ја намали законската одговорност и за да одржи добра репутација во професионалното опкружување. Одржувањето на разумна цена помага ентитетот да остане конкурентен и на тој начин да ги задржи клиентите, под претпоставка дека има репутација квалитетно да ја извршува работата. Избегнувањето на недоразбирања со клиентот е важно заради одржување на добри односи, како и квалитетно извршување на работата по разумна цена.

2.1.2 Големина на примерокот

После изборот на процедури во ревизијата треба да се одреди големината на примерокот. Одлуката за тоа колку ставки ќе тестира ревизорот мора да ја донесе за секоја процедура поединечно. Ако во текот на работата настанат отстапувања од очекуваните резултати постои можност за модифицирање на обемот на процедурите.

На пример, ако се даде налог да се прегледаат и споредат 50 фактури по методот на случаен избор на примерокот и при тоа настане отстапување кое ги надминува очекуваните вредности можно е проширување на примерокот на 100 фактури, или да се проверат сите фактури кои се однесуваат на одредена област, личност, претпријатие, канал на продажба и сл. Она што е важно е дека не постојат правила за големината за која било процедура во кој било случај. Во секој случај, посебно се пресметува опфатената големина и толерираните отстапувања.

2.2 Избор на ставки

При одредена процедура на ревизијата, ревизорот ја одредува големината на примерокот. Може да се одреди и на начин на кој од збирот ќе се формира примерок за преглед. Вообичаено ревизорот би можел:

- да ги испита првите 50 фактури,
- да избере 50 фактури врз база на таблица на случајни броеви,
- да избере 50 фактури со најголем износ,
- да ги избере оние фактури за кои смета дека најверојатно имаат грешка.

Може да се користат и комбинации од овие методи.

Временскиот распоред на процедурите во ревизијата може да варира од почетокот до после завршетокот на сметководствениот период. Во зависност од обемот на работа и локација на активностите ревизорската кука го одредува крајот на ревизијата. Но, врз база на глобалниот распоред се планираат поделните процедури.

Некои процедури можат во најголем дел да се извршат во текот на календарската година (како што се оценка на системот за интерна контрола, пописи и др. проверки), додека некои неминовно мораат да се извршуваат во периодот на изработка на сметководствените извештаи, а некои се спроведуваат дури по изработката на сметководствените извештаи.

2.3 Убедливост на доказите

Еден од стандардите и барањата за работа на терен бара од ревизорот да прибере доволно валидни докази за да го поткрепи изразеното мислење. Во некои случаи доаѓа до контрадикторност на потребата за пообеман број на докази и расположливиот буџет за прибирање на тие докази. Поради оваа контрадикторност, при планирањето на ревизијата мора да се води сметка со ограничените ресурси да се постигне обезбедување на што поповолен број на докази.

За ревизорските докази да бидат убедливи, тие морат да бидат валидни, доволни и благовремени. Со комбинирање на сите докази во целокупниот процес на

ревизија, ревизорот треба да оцени дали доказите се доволни и соодветни за да поднесе соодветен ревизорски извештај.

2.3.1 Релевантност на доказите

Доказите кои се прибираат мораат да се однесуваат на главната цел на ревизијата. Основната функција на ревизорските докази е врз нивна база да се формира ревизорското мислење. На пример, да претпоставиме дека ревизорот го интересува да провери дали авансите за продажба по квалитет се разликуваат од редовната продажба. За таа цел ревизорот би требало да обезбеди соодветен број на фактури за авансна продажба со соодветната документација и соодветен број на фактури за редовна продажба со соодветната документација. Разликата во деновите на испорака и плаќањето мораат да имаат своја оправданост. Покрај овој аспект треба да се провери дали условите за авансна продажба се спроведуваат само за количините кои кореспондираат со авансните количини или доаѓа до пробивање на вредноста. Во некои случаи многу е сложено да се провери која испорака е поврзана за авансното плаќање поради тоа што системите за интерна контрола не ја обавуваат својата функција на правилен начин.

2.3.2 Независност на изворот

Изворот на податоци за ревизорски докази може да има свое влијание на валидноста на самите докази. Начелно може да се дефинира ставот: доказ кој е добиен надвор од ентитетот е поверодостоен од оној кој е добиен во рамките на ентитетот.

2.3.3 Степен на објективност

Објективниот доказ е порелевантен од доказ чија точност треба дополнително да се утврдува. Примери на објективни докази опфаќаат: присуство на пописи, физичко пребројување и мерење, тестирање на софтверот за да се провери веродостојноста на базата на податоци и др.

2.3.4 Доволност на доказите

Количината и квалитетот на доказите ја одредуваат доволноста на доказите. Значи, при утврдување дали доказите ги има во доволен број важна е големината на примерокот која ја избира ревизорот. За одредени процедури на ревизијата, доказот добиен од примерок од 200 ставки најверојатно би бил доволен во поголема мера отколку доказ добиен од примерок од 100 ставки.

2.3.5 Квалитет на интерната контрола

Кога структурата на интерната контрола на клиентот е квалитетна, доказите добиени од ентитетот, можат да бидат во голема мера релевантни. На пример, ако интерните контроли за продажба и фактурирање се ефикасни, ревизорот би можел да прибере порелевантен доказ од излезните фактури и транспортните документи отколку кога овие контроли би биле неадекватни.

2.3.6 Веродостојност на ревизорските докази

Валидноста на ревизорските докази се однесува на степенот до кој доказот може да се смета за веродостоен. Веродостојноста зависи од природата на работите за кои ревизорот ги прибира доказите. Доколку доказот се смета за исклучително валиден, во голема мера може да му помогне на ревизорот во убедувањето дека финансиските извештаи се точни. На пример, многу поголем степен на веродостојност има конфирмацијата, односно потврдниот извод од отворените ставки кои деловниот партнер на ентитетот на ревизија му го доставил на ревизорот, отколку непосреден увид на ревизорот во аналитиката на купувачи и добавувачи.

Веродостојноста на ревизорските докази зависи од:

- релевантноста на доказите,
- независност на изворот на доказите,
- квалитетот на интерните контроли на клиентот,
- директното знаење на ревизорот,
- квалификациите на лицата кои даваат информации,
- степенот на објективност.

2.4 Видови на ревизорски докази; Ревизорските докази дефинирани преку Меѓународните стандарди за ревизија

Ревизорските докази за да му бидат од корист на ревизорот, во извесен степен треба да ја поседуваат секоја од следните четири карактеристики: 1) релевантност; 2) непристрасност (ослободеност од предрасуди); 3) објективност и 4) убедливост. Секој доказ во различен степен располага со четирите карактеристики а со самото тоа има различна доказна моќ. Ревизорот треба да ги селектира оние типови на докази што им излегуваат во пресрет на дефинираните цели на ревизијата, а трошоците поврзани со нивното прибавување не треба да го надминат утврденото оптимално ниво.

Ревизорот има на располагање осум вида на докази како потпора во остварувањето на дадените цели на ревизијата, а тоа се:

1. Физички докази;
2. Математички докази;
3. Вербални (усни) докази;
4. Електронски докази;
5. Документирани докази;
6. Конфирмативни докази;
7. Писмени искази и
8. Аналитички докази⁷.

Подолу се дадени примери на некои ревизорски стандарди, поврзани со ревизорските докази:

- MPC 500 - Ревизорски докази,
- MPC 501 - Ревизорски докази дополнително разгледување на специфичните ставки,
- MPC 505 - Екстерна конфирмација,

⁷ Димитрова, Јанка, магистерски труд: „Теоретско методолошки аспекти на независните ревизорски тестови и нивната функција во имплементацијата на фундаменталните концепти на ревизијата“, 2005.

- MPC 520 - Аналитички постапки,
- MPC 530 - Метод на примерок во ревизијата и други селективни постапки
- MPC 550 - Поврзани странки,
- MPC 580 - Изјави на менаџментот⁸.

MPC 500 - Ревизорски доказ. Ревизорските докази се темел на секоја ревизија, па според тоа, мора да опфаќаат информации кои се содржани во сметководствените евиденции врз основа на кои се формирани финансиските извештаи. Сметководствената евиденција на клиентот содржи записи на почетните сметководствени износи и поткрепувачки записи, како што се чекови и записи за електронски трансфер на средства: фактури, договори, главна и помошна книга, книжењата во дневникот и др.

Количината на ревизорски докази кои се потребни за ревизорот да оформи адекватно мислење зависи од проценката на ревизорскиот ризик од погрешно прикажување како и од квалитетот на ревизорските докази.

MPC 501 Ревизорски доказ- посебно разгледување за одбраните ставки. За да донесе конечно и независно мислење, често ревизорот треба да прибере и некои други информации за посебни ставки, кои најчесто се однесуваат на залихите, но и на разни други извештаи. Залихите, доколку се значајни ставки бараат посебен третман и посебни ревизорски докази. Ревизорот вообичаено присуствува на физичкото броење на залихите.

Доколку ревизорот не е во состојба да присуствува на броењето на залихите, ревизорот би требло да изврши дополнителни ревизорски постапки за да обезбеди ревизорски докази, во врска со постоењето и состојбата на залихите. Доколку тоа не е возможно, ревизорот ќе го модифицира ревизорското мислење.

MPC 505 - Екстерна конфирмација. При прибирањето на ревизорските докази, ревизорот мора да прибере релевантни и сигурни ревизорски докази. Екстерната конфирмација е една од поуверливите ревизорски докази бидејќи се добиени од

⁸ Меѓународни стандарди за ревизија-превод од англиски јазик.

независен извор, одговорите на конфирмацијата ги добива директно ревизорот, така што тие се поуверливи отколку ревизорските докази добиени посредно или дедуктивно.

Екстерната конфирмација е ревизорски доказ добиен како пишан одговор на ревизорот добиен од трето лице во пишан облик, во електронска или друга форма. Екстерната конфирмација вообичаено се бара за значајните купувачи или добавувачи. Екстерната конфирмација може да биде позитивна, негативна, неодговарање или исклучок.

MPC 520 - Аналитички постапки. Аналитичките постапки вклучуваат компарација на финансиските информации на субјектот со информации од претходните години или со информации во гранката. Доказните аналитички постапки му помагаат на ревизорот:

- Да одреди дали одредени аналитички постапки се соодветни, земајќи го во предвид проценетиот ризик од значајни погрешни прикажувања, како и тестовите на детаљи за тие тврдења;
- Да ја оцени сигурноста и уверливоста на податоците од кои се изведуваат ревизорските очекувања за одредени износи или показатели, земајќи ги во предвид изворот, споредливоста, видот и релевантноста на достапните информации и контрола при припремата на тие информации;
- Да создаде очекување за евидентираниите износи или показатели и да процени дали очекувањата се доволно прецизни за да се препознае погрешен приказ, кој поединечно или заедно со другите погрешни прикази, може да придонесе финансиските извештаи да бидат погрешно прикажани;
- Да го одреди износот на разликата помеѓу евидентираниите износи и очекуваните вредности.

MPC 530 - Ревизорско земање примероци. Ревизорското земање примероци се применува на помалку од 100% од ставките, така што секој единечен примерок има еднаква можност да биде одбран, за да му обезбедат на ревизорот разумна основа за составување на заклучокот. Ризикот кој може да се појави претставува ризик од добивање различен ревизорски заклучок врз база на земањето примероци, отколку

заклучокот кој би се добил доколку се спроведени ревизорските примероци на сите податоци. Можат да се појават два вида на погрешни заклучоци:

- Во случај на примена на тестови на контрола, да се дојде до заклучок дека контролите се поуспешни отколку што се во реалноста или во случај на тестови на детаљи, да се дојде до заклучок дека не постојат значајни погрешни прикажувања, иако во реалноста навистина постојат;
- Во случај на примена на тестови контрола, да се дојде до заклучок дека контролите се помалку успешни, отколку што тие се навистина успешни во реалноста или во случај на тестови на детаљи, да се дојде до заклучок дека постојат значајни погрешни прикажувања, иако во реалноста не постојат.

MPC 550 - Поврзани странки

Трансакциите со поврзаните странки настануваат во текот на редовното работење на ентитетот, па поради тоа ревизорот мора да ги утврди сите поврзани лица на клиентот.

Субјектите се поврзани доколку едниот има можност да го контролира другиот или значајно да влијае во донесувањето на одлуки кај странката. Ревизорот треба да го разбере односот на трансакциите помеѓу поврзаните странки за да оцени дали се фер презентирани, да ги препознае факторите на ризик од измами и да прибере достатни и примерни ревизорски докази. За прикажувањето на трансакциите со поврзани странки, во согласност со законските прописи е одговорен менаџментот.

MPC 580 - Писмени изјави. Писмена изјава е изјава која менаџментот му ја дава на ревизорот за да потврди одредени прашања или како поддршка на останатите ревизорски докази. Менаџментот му поднесува писмена изјава на ревизорот за одговорноста во врска со финансиските извештаи, односно дека му дава релевантни информации. Освен овие изјави, ревизорот може да бара од менаџментот и други изјави кои даваат објаснување за одредени трансакции, ставки или активности. Таквата изјава претставува ревизорски доказ кој ревизорот го користи во составувањето на извештајот, а врз основа на кој се изразува ревизорското мислење.

2.5 Природа на ревизорските тестови

Ревизорските постапки кои се користат за прибирање на докази се нарекуваат тестови на ревизијата. Класификацијата на тестовите на ревизија може да се изврши според:

- ❖ Крајната цел на тестовите;
- ❖ Главните видови на тестови;
- ❖ Посебните техники на ревизијата.

Тестови според крајната цел на ревизијата – Програмата на ревизијата се состои од планирање за спроведување на тестови на ревизијата чија цел е да се оствари крајната цел на ревизијата преку спроведување:

- Тестови на контрола - кои ја утврдуваат ефикасноста, обликот и дејствувањето на структурата на интерните контроли;
- Суштински тестови - утврдуваат дали постојат материјални грешки или грешки во прикажувањето на финансиските извештаи.

Доколку структурата на интерната контрола е јака, помалку веројатно е дека финансиските извештаи содржат материјално значајни грешки, отколку кога структурата на интерната контрола би била слаба, односно контролниот ризик би бил висок. Доколку клиентот има воспоставено добра структура на интерната контрола, ревизорот може да одлучи да го намали суштинското тестирање, поради тоа што интерната контрола би ги спречила материјалните грешки.

ГЛАВА III РЕВИЗОРСКИ РИЗИК

Во оваа глава:

- Ќе биде опишана можноста, односно веројатноста, ревизорот да оформи неадекватно мислење, доколку финансиските извештаи се погрешно презентирани, односно содржат некои намерни или ненамерни пропусти и грешки;
- Понатаму во оваа глава ќе бидат наведени компонентите на ревизорскиот ризик, и тоа: инхерентен, контролен и ризик од неоткривање (детекционен ризик);
- Ќе бидат објаснети процедурите за проценка на ревизорскиот ризик.

3.1 Ревизорски ризик и проценка на ревизорскиот ризик

Како што веќе беше кажано целта на ревизијата е во разумна мера да пружи убедување дека финансиските извештаи во целина не содржат материјално значајни грешки. Ваквото убедување се однесува на прибирање на ревизорски докази кои се неопходни за ревизорот да донесе заклучок дека во финансиските извештаи нема материјално значајни погрешни искази. Меѓутоа ревизорот не може да даде потполно уверување бидејќи постојат инхерентни ограничувања во ревизијата кои влијаат на можноста на откривање материјални грешки.

Ревизорскиот ризик произлегува од фактот што ревизорот поседува одредена доза на неизвесност при ревизорскиот ангажман. Таа неизвесност може да се јави како последица од:

- можни недоразбирања со персоналот на ентитетот и покрај квалитетното извршување на работата,
- недоразбирања кои се последица на пропусти на двете страни, како на ревизорот така и на клиентот,
- недостиг на информации за ентитетот на клиентот како и неговата состојба,
- несигурност во поглед на компетентноста на доказите кои ги обезбедил ревизорот во текот на својата работа,
- несигурности во поглед на веродостојноста на доказите,
- неефикасна интерна контрола,
- несигурност во поглед на точноста и коректноста на финансиските извештаи и сл.

Основна цел на утврдувањето на ревизорскиот ризик е благовремено да се согледа ревизорскиот ризик, односно да се согледа потребното време; потребата во поглед на стручен кадар; да се согледаат финансиските ефекти од ангажманот; да се одреди цената на ревизорскиот ангажман итн. Доколку ревизорскиот ризик се

процени правилно можно е да се избегнат непријатни ситуации, да се намалат трошоците и да се подигне нивото на ефикасност, со што воедно се влијае и на угледот на професијата.

Работата на ревизорот околу формирањето на мислењето се состои од прибирање и оценка на доказите за податоците кои се содржани во финансиските извештаи. Целта на ревизорот е да прибере доволно убедливи докази кои ќе обезбедат разумна основа за формирање мислење за финансиските извештаи.

Ревизорот не може да стеке потполно уверување во текот на ревизорскиот процес, поради тоа што постојат инхерентни ограничувања во ревизијата кои влијаат на можноста за откривање на материјални грешки. Тие ограничувања се однесуваат на:

- Постапките за тестирање;
- Инхерентни ограничувања на интерната контрола.

Во текот на планирањето на ревизорските постапки со цел да се утврди дали постојат грешки кои имаат материјално значење ревизорот го разделува ревизорскиот ризик на две нивоа:

1. На ниво на целокупниот извештај.

Ревизорот го разгледува ризикот од материјално грешни искази на ниво на целокупниот финансиски извештај, односно ризикот од материјално погрешни искази кој претставува целокупен ризик во однос на финансиските извештаи и потенцијално влијае на многу искази.

2. Во врска со трансакциите, состојбата на сметките, обелоденувањата и поврзаните искази.

Разгледувањето на ризикот од материјално погрешни искази на ниво на трансакции, состојба на сметките и обелоденувањето се врши од причина што таквото разгледување непосредно помага во утврдувањето на природата, временскиот рок и обемот на понатамошните постапки на ревизијата. Ревизорот се стреми да прибере доволно и соодветни докази, така што по завршувањето на

ревизијата изразува мислење за финансиските извештаи во целина, со прифатливо ниско ниво на ревизорски ризик.⁹

3.2 Компоненти на ревизорскиот ризик

3.2.1 Инхерентен ризик

Инхерентен ризик - значи сомневање дека салдата на сметките или класите на трансакции под претпоставка дека не постоеле задоволителни интерни контроли, содржат грешки кои, парцијално или агрегирано, со погрешно презентирани износи од другите сметки или класи можат да бидат материјално значајни.¹⁰

Ревизорите во текот на процесот на ревизија треба да обрнат внимание дали постојат измами. При тоа треба да се обрне внимание на:

- Ризици кои се поврзани со подложноста за противправно присвојување на имот;
- Ризици од измама кои се поврзани со контролата (недостаток на менаџерски надзор, недостаток на соодветна документација за одредени трансакции и сл);
- Ризик од неоткривање (Детекционен ризик).

Помеѓу факторите кои се однесуваат на финансиска стабилност на клиентот се вбројуваат:

- Утврдување на можноста за создавање паричен тек од работните активности;
- Субјективни проценки на менаџментот во однос на имотот, обврските, приходите или расходите кои можат да имаат силно влијание на финансиската положба на субјектот;
- Значајни трансакции поврзани со редовното работење на субјектот;
- Значајните банкарски сметки;
- Брз раст во споредба со конкурентните субјекти.

⁹ Kraktus, Ema: „Efikasnost substantivnog testiranja“, Univerzitet Singidunum-Beograd, 2010.

¹⁰ Димитрова, д-р Јанка-Ревизија (теоретски и практични аспекти).

3.2.2 Контролен ризик

Контролниот ризик подразбира ризик во поглед на можно присуство на погрешно прикажаните салда од сметки или групи на трансакции, кои поединечно или агрегатно со грешките од другите сметки или групи на трансакции би можеле да се третираат како материјално значајни, под претпоставка дека тие нема да бидат превентивно спречени, благовремено откриени или коригирани со сметководствениот систем и системот на интерни контроли на ентитетот клиент.¹¹

3.2.3 Детекционен ризик

Детекционен ризик или ризик од неоткривање е ризик дека преку битните ревизорски постапки нема да се открие некое погрешно прикажување кое постои во салдата на сметките или групите на трансакции, којшто може да биде значаен како посебна ставка или како збир заедно со другите погрешни прикажувања во салдата или групите.¹²

Детекциониот ризик се однесува на ситуации во кои ревизорот не ги испитува во целост ставките на финансиските извештаи, туку само дел од вкупната маса. Доколку примерокот не е доволно репрезентативен, ревизорот може да донесе погрешни заклучоци, а врз основа на нив да изрази погрешно мислење.

¹¹ Димитрова, д-р Јанка: „Ревизија (теоретски и практични аспекти)“.

¹² Димитрова, д-р Јанка: „Ревизија (теоретски и практични аспекти)“.

3.3 Видови ревизорски ризик

3.3.1 Проценка на детекциониот ризик

Целта на суштинските проверки на трансакциите е во тоа да се утврди дали евиденираните трансакции навистина постојат, како и дали трансакциите кои настанале се правилно евидентирани. Со цел да се обезбедат основи за давање на мислење за финансиските извештаи кои се предмет на ревизијата треба да се прибере доволен број на доказен материјал. За да се оствари тоа, неопходни е да се спроведат суштинските постапки кои се наведени во почетната стратегија на ревизијата, како и детален опис на ревизорските постапки кои треба да се извршат во понатамошниот тек на ревизорскиот процес. Затоа е потребна проценка на детекциониот ризик.

Планираниот детекционен ризик е основа за планирање на суштинските постапки. Проценетиот ризик значи дека ревизорот прифаќа одредено ниво на неизвесност при извршувањето на ревизорската функција. На пример, ревизорот прифаќа дека постои неизвесност во врска со комплексноста на доказите, неизвесност околу ефикасноста на системот на интерна контрола, како и неизвесност за тоа дали финансиските извештаи се правилно презентирани во моментот на вршење на ревизијата.

3.3.2 Проценка на ризикот од појава на материјални грешки

Ревизорот треба да го идентификува и процени ризикот од материјални грешки на ниво на финансиските извештаи. За таа цел ревизорот:

- Ги утврдува ризиците во процесот на запознавање на правното лице, вклучувајќи го разгледувањето на релевантните контроли кои се однесуваат

на ризикот, како и разгледувањето на трансакциите, салдата на сметките и обелоденувањето во финансиските извештаи;

- Ги поврзува идентификуваните ризици со оние тврдења што можат да бидат погрешни;
- Разгледува дали ризиците се многу високи за да можат да доведат до материјални грешки во финансиските извештаи;
- Ја разгледува веројатноста ризиците да доведат до настанување на материјални грешки.¹³

3.3.3 Постапки за проценка на ризикот

Во текот на планирањето на ревизијата, ревизорот го планира обемот на ревизијата и врши професионални расудувања во однос на идентификација на ризиците од настанување на материјално значајни грешки во финансиските извештаи, како и начинот на одговор на тие ризици, на пример кога:

- Се утврдува материјалноста во текот на ревизијата донесува одлука дали проценетата материјалност и понатаму одговара;
- Разгледување на изборот и примената на сметководствените политики и адекватност на обелоденувањата во финансиските извештаи;
- Утврдување на областа во која е неопходно посебно внимание од страна на ревизорот;
- Ги осмислува и извршува понатамошните ревизорски постапки, за ризикот да се доведе на прифатливо ниско ниво,
- Ја оценува доволноста и соодветноста на собраните ревизорски докази, како што е прикладноста на користените претпоставки и усните и писмените изјави на менаџментот.

Ревизорот е потребно да ги спроведе следните постапки за проценка на ризикот:

- Испитувања на менаџментот и останатите вработени во ентитетот,

¹³ Kraktus, Ema: „Efikasnost substantivnog testiranja“, Univerzitet Singidunum-Beograd, 2010.

- Аналитички процедури,
- Набљудување и проверка.

3.3.4 Видови на ревизорски постапки

Ревизорот, за да утврди дали финансиските извештаи се правилно презентирани, користи ревизорски постапки кои можат да се класифицираат во следниве категории:

1. Постапки со цел да се разбере системот на интерна контрола кај клиентот

Ревизорот во согласност со стандардите врши разгледување и разбирање на системот на сметководството и интерните контроли во доволна мера за да може успешно да го планира процесот на ревизија. За да го направи тоа, ревизорот мора да прибави информации од менаџментот за постапките на интерната контрола на клиентот, како и да изврши увид во прирачниците за сметководство и документацијата која се евидентира во сметководствениот систем.

Во текот на оваа фаза на ревизијата, ревизорот своето внимание го насочува како кон дизајнирањето, така и на функционирањето на системот на интерна контрола кај клиентот од различни аспекти, во обем кој е неопходен за ефективно планирање на останатиот дел од процесот на ревизија.¹⁴

2. Проверка на контролата

Целта на проверката на системот за интерна контрола е во тоа да се прибере докази дали политиките и постапките на системот на интерна контрола се така дизајнирани за да спречат или благовремено откријат незаконско работење или грешки.

¹⁴ Milojevic, D. Finansijska revizija I kontrola, Beogradska poslovna skola, Beograd, 2006.

3. Постапки за суштинска проверка на трансакциите.

Овие постапки се насочени кон проверка дали финансиските извештаи содржат материјално значајни грешки кои директно влијаат на вистинитоста и објективноста во презентирањето на поедини позиции во билансите.

ГЛАВА IV ПРИМЕНА НА РЕВИЗОРСКИ ТЕСТОВИ

Во оваа глава:

- Ќе бидат разработени ревизорските тестови кои можат да бидат применети при собирање на доказниот материјал.
- Во тој контекст ќе биде објаснето дека со примената на ревизорските тестови ревизорот ќе утврди дали во постапките или доказите постојат некои делови кои се необјективно презентирани и кои можат да предизвикаат сомневање кај ревизорот.
- Ќе биде дадена поделбата на ревизорските тестови.
- Понатаму ќе бидат објаснети подетално поединечните видови тестови.
- Кој од овие видови на тест ќе се употреби зависи од потребата, односно намерата за која што доказот се собира.

4.1 Видови ревизорски тестови

Целта на ревизијата е изразување на стручно и независно мислење на ревизорот дека финансиските извештаи даваат вистински и фер приказ на финансиската состојба на клиентот. Ревизорот за да може да донесе разумни заклучоци врз основа на кои ќе го темели своето мислење мора да спорведе одредени ревизорски тестови.

Доказните односно ревизорските тестови опфаќаат ревизорски постапки кои се извршуваат со цел да се приберат соодветни ревизорски докази. Формирањето на доказните тестови вклучува:

- ❖ Повеќе видови на ревизорски тестови
- ❖ Опсег на ревизорските тестови
- ❖ Временски распоред на ревизорските тестови

Ревизорските тестови можат да бидат :

- Тестови на контрола
- Независни ревизорски тестови
 - ❖ Аналитички постапки
 - ❖ Тестови на детали на салда
 - ❖ Тестови на детали на трансакции

4.2 Тестови на контрола

Тестовите на контрола се однесуваат на тестирање на функционирањето на интерните контроли внатре во ентитетот. Составот на интерните контроли има голема важност при спроведување на стратегијата и целите на ентитетот, за економична и ефикасна употреба на ресурсите. Со постоењето на ефикасна интерна контрола се намалуваат можностите за појава на грешки и измами, или доколку дојде до нивно неоткривање тоа нема да предизвика тешки последици за ентитетот.

Ефикасен состав на интерните контроли се воспоставува на тој начин што постои правилник и процедури кои се почитуваат, а се однесуваат на работењето и управувањето со средствата на ентитетот. Интерните контроли мораат да бидат во можност ефикасно да ги откриваат ризиците на кои е изложено ентитетот. За да може да ги процени интерните контроли потребно е ревизорот да:

- разбере на кој начин е дизајниран внатрешниот состав на интерната контрола,
- биде во можност да ги идентификува контролите внатре во ентитетот,
- да изврши тестирање на контролата.

Менаџментот ја има главната улога во воспоставување на ефикасни внатрешни контроли. Ревизорот само им спроведува тестови на овие контроли за да може на независен начин да ја утврди реалната и објективна состојба. Тестовите на контрола ревизорот ги спроведува со помош на репрезентативни примероци. Притоа менаџментот е должен на ревизорот да му обезбеди пристап и увид во потребната документација.

Методите кои ревизорот ги користи при спроведување на тестови на контрола се: интервју, инспекција, набљудување, усогласување, повторно изведување, потврдување. Со комбинација на горенаведените методи се добива поголема потврда од различни извори за ефикасноста или неефикасноста на интерните контроли.

4.2.1 Интервју

Интервјуте е најчеста метода која ја користи ревизорот при тестирање на интерната контрола во ентитетот. Интервјуте се обавува преку разговор со сите членови кои се одговорни за ефикасно функционирање на интерната контрола.

Со извршувањето на интервјуте се доаѓа до сознанија во која мера правилата и процедурите на интерната контрола се спроведуваат во ентитетот, односно дали вработените се запознаени со правилата и процедурите, дали се запознаени со нивните задачи при спроведувањето на интерната контрола, како и на кој начин функционира интерната контрола.

Многу често вработените овие инфомрации ги добиваат на устен начин, наместо по формален, односно писмен начин. Интервјуто како метод се користи во комбинација со друг метод, поради тоа што вака добиените устни информации не можат да послужат како формален ревизорски доказ, туку само му даваат ориентациона насока на ревизорот при понатамошната анализа.

4.2.2 Инспекција

Инспекцијата, односно испитувањето е порелевантен начин на ревизорско тестирање, поради тоа што при спроведување на овој метод се прегледуваат и писмени документи поврзани со предметот на испитување.

Ревизорот е должен да потврди и на лице место да се увери во постоењето на физичкиот доказ. Инспекцијата подразбира физичка проверка на книжењата, документите и материјалните средства.

4.2.3 Набљудување

Набљудувањето како техника на ревизорското тестирање се смета за релевантен доказ поради тоа што опфаќа процес на следење на ефикасноста на одредени контролни механизми како и текот на нивното функционирање, на лице место.

4.2.4 Усогласување

Усогласувањето се однесува на ревизорска контрола на сметководствените книжења, како и усогласување на активата со пасивата. Ревизорот, доколку смета дека е потребно може повторно да ги изведе веќе постоечките усогласувања и врз основа на резултатот да ја оцени ефикасноста на контролните механизми. Усогласувањето служи како подлога за донесување на конечна оцена на интерната контрола во ентитетот.

4.2.5 Повторно изведување

Повторното изведување се смета за најсигурна техника на ревизорското тестирање. Се спроведува на тој начин што ревизорот повторно изведува одредена трансакција или контролен механизам, па потоа го споредува добиените резултати и проверува дали постои отстапување од податоците кои се предмет на испитување.

4.2.6 Потврдување

Ревизорот врши веродостојно потврдување на салдата на билансните позиции. Потврдувањето на салдата за одредени билансни позиции го вршат независни страни, како на пр. банките ја потврдуваат состојбата на сметката, добавувачите го потврдуваат износот на долгот доколку постои и тн.

4.3 Независни ревизорски тестови

Целта на овие тестови е да се добие ревизорски доказ во врска со откривање на материјално значајни погрешни искази. Овие тестови опфаќаат детална проверка на трансакции, салда и применување на суштински аналитички постапки.

Откако ревизорот ќе го предвиди детекциониот ризик, врз основа на тоа тој ги планира и спроведува независните тестови. Овие тестови се спроведуваат секогаш, поради тоа што постои инхерентно ограничување кај интерните контроли.

Со спроведување на овие тестови ревизорот утврдува дали трансакциите се правилно прокнижени, дали се евидентирани во соодветниот сметководствен период, дали се правилно класифицирани во билансни позиции, како и дали истите се правилно прокнижени во главната книга. Со ваквото испитување се добиваат непосредни докази за реалноста и објективноста на податоците кои менаџментот ги презентирал во финансиските извештаи.

Овие три подгрупи кои спаѓаат во независни тестови меѓусебно се комплементарни. Тоа значи дека обемот во кој ќе биде применета некоја од овие постапки во основа зависи од релативната ефективност за одредена билансна

позиција, како и износот на трошоците за спроведената конкретна постапка. Меѓутоа ревизорот треба да биде уверен дека извршувањето на суштинските постапки ќе го сведе ризикот од материјално значајни грешки на минимум. Без оглед на избраниот метод, ревизорот избира и спроведува суштински постапки за секоја материјално значајна трансакција, салдо на сметка и сл. Ревизорот мора да донесе одлуки кои се однесуваат на природата, времето, обемот и карактеристиките на суштинското тестирање.

4.3.1 Природа на независните тестови

Природата на независните тестови зависи од видот и ефикасноста на ревизорските процедури кои треба да се спроведат. Кога нивото на детекционен ризик е на прифатливо ниво, ревизорот мора да користи многу поефикасни процедури. Меѓутоа кога детекциониот ризик е висок тогаш ревизорот може да користи различни комбинации на процедури.

Суштинските аналитички постапки се применуваат на посложени трансакции. Деталните тестови се корисни за прибирање ревизорски докази за одредени тврдења, за салдата на сметките, за вреднување и сл. Ревизорот ги осмислува деталните тестови кои одговараат на проценетиот ризик, со цел да прибере доволно соодветни ревизорски докази. При осмислувањето, односно планирањето на суштинските аналитички постапки, ревизорот ги разгледува прашањата за:

- ✓ соодветност на суштинските аналитички постапки,
- ✓ сигурност на податоците,
- ✓ дали очекувањето е доволно прецизно за откривање на материјално значајни грешки,
- ✓ прифатлив износ на разликата помеѓу евидентираниите и очекуваните вредности.¹⁵

¹⁵ Kraktus, Ema: „Efikasnost supstantivnog testiranja“, Univerzitet Singidunum-Beograd, 2010.

4.3.2 Видови ризик при спроведување на независни тестови

При спроведувањето на независните тестови постојат два вида на ризик кои можат да се појават и тоа:

Ризик од некоректно прифаќање - претставува ризик кај кој примерокот го поткрепува заклучокот во тоа дека во евидентираната состојба на сметката нема материјални грешки, кога всушност ги има.

Ризик од некоректно исклучување - претставува ризик кај кој примерокот го поткрепува заклучокот во тоа дека во евидентираната состојба на сметката има материјални грешки, кога всушност ги нема.

4.3.3 Аналитички постапки

Аналитичките постапки преставуваат важен чекор при изведувањето на ревизорските тестови. За одредени цели речиси е невозможно да се спроведе ревизија без да се применат аналитички постапки. Меѓутоа во некои случаи аналитичките постапки можат да бидат неефикасни, како при тестирањето на детали на салда.

Со примената на аналитичките постапки при ревизорското тестирање се постигнуваат две цели: се укажува на потенцијални грешки во финансиските извештаи и се намалува обемот на тестовите на детали на салда. Аналитичките постапки се користат за следниве цели:

1. За полесно да се разбере работењето и дејствувањето на ентитетот;
2. За проценка на ентитетот дали е способен да продолжи да работи;
3. За откривање на присуство на евентуални материјано значајни грешни износи во финансиските извештаи;
4. За да се намали обемот на деталните ревизорски постапки.

Потенцијални грешки при спроведување на аналитичките постапки:

- ✓ Постои вложување во хартии од вредност, меѓутоа не се авторизирани;

- ✓ Постојат продадени хартии од вредност, меѓутоа не се евидентирани;
- ✓ Инвестициите се вреднуваат погрешно;
- ✓ Неразумна проценка на фер вредноста на хартиите од вредност.¹⁶

4.3.4 Природа на аналитичките постапки

Аналитичките постапки се спроведуваат за да се изврши анализа на податоците во финансиските извештаи за да се добие доказ дали постојат материјално значајни грешки. Вообичаени видови на аналитички постапки кои се користат се: Анализа на трендот, Рацио анализа, Тестови за логичност.

4.3.4.1 Хоризонтална анализа

Хоризонталната анализа на финансиските извештаи се изведува на тој начин што се врши компарација на билансните позиции во финансиските извештаи. Со оваа анализа се анализира трендот на промена на ставките во финансиските извештаи од тековната година со ставките од претходните години. Исто така, при оваа анализа може да се избере една анализа која ќе биде основна и во однос на неа ќе се врши споредба на останатите години.

4.3.4.2 Вертикална анализа

Вертикалната анализа се спроведува со помош на постапката расчленување. Во структурните финансиски извештаи активата и пасивата се изедначуваат со 100, додека останатите ставки се изразуваат како процент од вкупната актива или пасива.

4.3.4.3 Финансиски показатели

Во излагањето подолу се дадени примери на некои показатели, како и вредноста која би требало да ја имаат доколку ентитетот би работело профитабилно.

¹⁶ Puncel, Luis: „Audit Procedures“, 2008-Chapter 8 .

Показател на ликвидноста

Коефициент на тековна ликвидност - Задоволувачка вредност е онаа кај која односот помеѓу тековните средства и тековните обврски е 2:1.

Коефициент на забрзана ликвидност - Минималната вредност на овој коефициент би требало да изнесува 0,9, а задоволувачка се смета 1:1. Односот се однесува на тековни средства – залихи/ тековни обврски.

Коефициент на моментална ликвидност - готовина/тековни обврски

Коефициент на финансиска стабилност - Долгорочни средства/капитал +долгорочни обврски. Овој коефициент би требало да биде помал од 1. Доколку е поголем од 1 тоа значи дека постои дефицит на работен капитал.

Показатели на задолженост

Коефициент на задолженост - Вкупни обврски/вкупни средства. Задоволителна вредност на овој коефициент е да биде помала или еднаква на 50%.

Показатели на активностите

Коефициент на обрт на вкупни средства - Вкупен приход/ вкупни средства. Задоволителна вредност на овој коефициент е 1 или поголемо од 1, за да може ентитетот да работи профитабилно.¹⁷

4.3.5 Временски распоред на аналитичките постапки

„Аналитичките тестирања на презентираните финансиски информации главно се темелат на проучување и компарирање на воспоставените релации помеѓу одделни податоци од финансиските извештаи. Според MPC 520.2, аналитичките постапки треба да се применуваат како во фазата на планирање, така и во фазата

¹⁷ Brekalo, F.: „Revizija financijskih izvještaja, Faber & Zgombić Plus d.o.o“, Zagreb, 2004.

на целосна проверка (завршување) на ревизијата. Аналитичките постапки може да се применуваат и во останатите фази од ревизијата“¹⁸

Аналитичките постапки се спроведуваат во три фази и тоа:

- планирање,
- теренска работа,
- завршна фаза.

Во првата фаза, фаза на планирање, ревизорот треба да користи аналитички постапки кои би биле насочени кон областа во која е можно да се појават грешки. Аналитичките постапки во оваа фаза се користат за ревизорот подобро да ги запознае активностите на клиентот, трансакциите кои настануваат после датумот на последната ревизија.

Во фазата теренска работа тестирањето обезбедува докази за точноста на билансните позиции во финансиските извештаи и се состои од тестови на трансакции, билансни позиции и аналитички процедури. За разлика од фазата на планирање кога акцентот е ставен на областите во кои е можно да се појават грешки, во оваа фаза аналитичките постапки се користат како ревизорски докази за намалување на обемот на останатите суштински тестови.

Во завршната фаза ревизорот проценува дали спроведените суштински тестови се адекватни, дали доказниот материјал е доволен, дали заклучоците се исправни, вклучувајќи го и мислењето за финансиските извештаи во целина.¹⁹

4.3.6 Степен на потпирање врз аналитичките постапки

„Степенот на потпирање врз кој се засноваат резултатите од аналитичките постапки зависи од следниве фактори:

¹⁸ Димитрова, Јанка, магистерски труд: „Теоретско методолошки аспекти на независните ревизорски тестови и нивната функција во имплементацијата на фундаменталните концепти на ревизијата“, 2005.

¹⁹ Kraktus, Ema: „Efikasnost supstantivnog testiranja“, Univerzitet Singidunum-Beograd, 2010.

- Значајноста на инволвираните ставки. Ревизорот може да се потпира само врз аналитичките постапки за извесни ставки на приходите и расходите, кога тие како поединечни ставки не се значајни суми,
- Останатите ревизорски постапки насочени спрема истите ревизорски цели (на пример, други постапки извршени од страна на ревизорот при проверката на наплатата на побарувањата од купувачите, како што е проверката на наредните наплати на парични средства) можат да ги потврдат или отфрлат појавените прашања во врска со примената на аналитичките постапки околу застареноста на сметките на купувачите,
- Точноста со која очекуваните резултати од аналитичките постапки можат да бидат предвидени. На пример, ревизорот често очекува поголема доследност при споредбата на бруто добивката од еден период со друг, отколку при споредбата на периодичните непредвидени трошоци,
- Проценката на инхерентниот и контролниот ризик (на пример, доколку интерната контрола врз обработката на нарачките за продажба е слаба, па според тоа контролниот ризик е висок), бара поголемо потпирање на тестовите на поединечните трансакции и состојби, отколку на аналитичките постапки при донесувањето на заклучоците за побарувањата.²⁰

4.4 Тестови на детали на трансакции

Тест на детали на трансакција претставува испитување на документите и сметководствената евиденција вклучени во обработката на одреден тип на трансакција. Овие тестови можат да послужат и како тестови за контрола и како суштински тестови. Тестовите на детали на салда ревизорите ги спроведуваат со дел да се пронајдат некои материјални грешки.

Во овие тестови, ревизорите ги користат добиените докази за некои едноставни трансакции или за сите поединечни трансакции на сметките за да дојдат

²⁰ Проф. д-р Благоја Ацески, проф.д-р Бранко Трајкоски „Интерна и екстерна ревизија“, Универзитет „Св. Климент Охридски“-Битола, Економски факултет - Прилеп, 2004.

до заклучоци за состојбата на сметките. Ваквите тестови можат да бидат особено ефикасни кога се насочени кон пронаоѓање на потенцијални грешки. Ефикасноста на овие тестови значително може да се подобри доколку се користат во комбинација со тестовите на контрола, како двојно тестирање.

Тестовите на детали на трансакции ја остваруваат целта на контролата кога целта на ревизорот е да утврди дали се почитуваат политиките и процедурите на интерната контрола. На пример, ревизорот може да го провери потписот на лицето одговорно за проверка на математичката точност на излезните фактури. Доколку постои потпис тоа е индикација дека контролата успешно функционира. Доколку не постои потпис, тоа е индикација дека контролата не е извршена.

4.4.1 Тестирање на циклусот на трансакциите

Со тестовите на детали на трансакции се тестира адекватноста на обработката на трансакциите во сметководствениот систем на клиентот. Овие тестови често имаат две цели и тоа: ревизорот ги испитува книжењата или документите за да провери дали обработката и поврзаните контролни постапки биле извршени правилно, а потоа повторно спроведува рутински проверки за да се увери дека се ефективно спроведени.

Тестовите на детали на трансакции можат да бидат целосно независни, доколку не постојат политики и постапки на интерната контрола кои треба да се тестираат.²¹

4.4.2 Тестирање на циклусот на трансакциите на залихите

Циклусот на залихите кај производните претпријатија започнува со купување и складирање на сировини кои се употребуваат во процесот на производство, а завршува со продажба и реализација на готови производи. Притоа овој циклус ги опфаќа сите трансакции кои се однесуваат на активностите при трансформација на сировините во готови производи.

²¹ Jovkovic, Biljana: „Testiranje realnosti ciklusa transakcija i salda racuna zaliha i stalne imovine“.

Кај трговските претпријатија циклусот на трансакциите на залихите ги опфаќа активностите на складирање и физичка контрола на залихите пред продажба. Најчести документи кои се јавуваат во врска со циклусот на трансакции на залихите се: приемница, налог за издавање материјал, складирање, план на производство, извештај за производството и трошоците на производството, извештај за состојбата на залихите.

Циклусот на трансакциите на залихите опфаќа:

1. Евидентирање на залихите;
2. Евидентирање на трошоците.

4.4.3 Тестирање на циклусот на трансакции на постојани средства

За да се изврши трансформација на суровините во залихи на готови производи, неопходно е ентитетот да располага со недвижности и опрема кои се користат директно или индиректно во процесот на конверзија.

За основните средства ентитетот води аналитичка евиденција во книгата за основни средства која содржи податоци за набавната цена на средствата, датумот на купување, методот на амортизација кој се користи, проценка на векот на траење и сл. Во постапката на ревизија на трансакциите на основните средства ревизорот потребно е да спореди дали аналитичката евиденција се совпаѓа со главната книга.

Најзначајни трансакции кои се одвиваат во врска со постојаните средства се:

- Набавка на основни средства;
- Инвестиционо вложување и поправки;
- Расходување на средствата;
- Амортизација;
- Продажба на средствата.

Сите трансакции за набавка, оттуѓување, расходување на основните средства треба да бидат одобрени од страна на менаџментот за да се избегне оттуѓување на средствата по несоодветна цена или да бидат набавени непотребни средства.

Ревизорот ги тестира извршените трансакции и оние кои се во постапка на реализација. Исто така, ревизорот испитува дали постои писмено одобрение за иницирање на тие трансакции. Овие трансакции имаат голема вредност, па потребно е да се провери дали се одобрени од страна на соодветното ниво на менаџментот за да не дојде до набавка или продажба на постојани средства, иницирани од лица кои не се овластени за тоа.

Ревизорот ги тестира трансакциите на набавките, инвестиционите вложувања, пресметка и распределба на амортизацијата, продажба на средства и дали истите се извршуваат со соодветно одобрение. Секое извршување кое предизвикува погрешно прикажување на постојаните средства влијае на квалитетот на финансиските извештаи.

Со изведувањето на тестовите за детали на трансакции на постојаните средства и врз база на тестовите кои укажуваат дека трансакциите се адекватно сметководствено третираны, се намалува потребата од понатамошни тестирања на детали на салда на сметките, каде имаат влијание извршените трансакции.²²

4.5 Тестови на детали на салда

Тестовите на детали на салда директно ги испитуваат крајните салда на сметките во главната книга и на билансните позиции во финансиските извештаи. Ревизорот, со помош на овие тестови, утврдува дали постојат значајни грешки или измами во сметките во главната книга и во финансиските извештаи. Поради својата сложеност овие тестови применуваат големи примероци и бараат подолго време за спроведување.

Во процесот на непосредно тестирање на билансните позиции ревизорот ги тестира:

- Постоењето,
- Потполност,

²² Jovkovic, Biljana: „Testiranje realnosti ciklusa transakcija i salda racuna zaliha i stalne imovine“.

- Права и обврски,
- Вреднување,
- Презентација,
- Обелоденување на секоја билансна позиција поединечно.

Кои билансни позиции ќе бидат предмет на тестирање зависи од природата на работењето на конкретното претпријатие.

Тестовите кои се однесуваат на детали на сметките најчесто бараат и екстерна конфирмација. Ревизорот бара конфирмирање на одредени салда со тоа што одговорот од трети лица го добива по писмен пат во хартиена или електронска форма. Најчесто екстерна партнери од кои се бара конфирмација се: банки, добавувачи, купувачи и сл.

Бараната конфирмација може да биде од следниов карактер: позитивна конфирмација, негативна конфирмација, неодговарање, исклучок.

Најчесто ревизорите бараат позитивна конфирмација за да се потврди состојбата која ревизорот ја стекнал во сметководствената евиденција. Како одговор на барањето за конфирмација третото лице го наведува согласувањето, односно несогласувањето со состојбата за која што ревизорот бара конфирмација.

Неодговарањето е случај во кој трето лице не одговара на даденото барање на ревизорот, додека за исклучок се смета одговор на трето лице кој содржи различни информации во однос на предметот за кој се бара конфирмација.

4.5.1 Тестирање на постојани средства

Постојаните средства опфаќаат: нематеријални вложувања, гудвил, недвижности, опрема, долгорочни пласмани и сл. Во најголем дел од претпријатијата недвижностите, опремата и нематеријалните средства заземаат најголем дел од постојаните средства.

Иако постојаните средства за поголем дел од претпријатијата имаат најзначајно учество во вредноста на вкупните средства на ентитетот, ревизорите трошат релативно малку време за нивна ревизија и тоа поради следните причини:

- Промените на сметките се релативно мали,
- Почетното салдо е проверено со претходната ревизија,
- Помалку се изложени на незаконско присвојување и криминални активности,
- Помалку е значајно прашањето за разграничување на трансакциите,
- Помалку се изразени проблемите со вреднувањето.²³

Тестирањето на салдото на билансните позиции на постојаните средства се врши за да се проверат основните експлицитни и имплицитни тврдења на изјавите на менаџментот.

Тестирањето на салдата на сметките недвижности, постројки и опрема се врши со изведување на аналитички постапки, анализа на трошоците за поправки и одржување и испитување на договорите за лизинг. Испитувањето дали недвижностите, постројките и опремата се класифицирани и обелоденети според општоприфатените сметководствени стандарди се врши со тестирање на презентираните тврдења и обелоденувањето на средствата.

4.5.2 Основни чекори во постапката на селекција на примероците

Врз основа на сметководството и системот на интерна контрола ревизорот ги воочува карактеристиките кои укажуваат на тоа како функционира контролата како и девијациите кои укажуваат на отстапувањето од посакуваното функционирање на контролата.

Присуството или отсуството на воочените карактеристики е предмет на ревизорска проверка. Како доказ дека контролните процедури се извршени може да се смета потпис на лицето кое одговара за работната промена. Постоенето на

²³ Jovkovic, Bljana: „Testiranje realnosti ciklusa transakcija i salda racuna zaliha i stalne imovine“.

докази му овозможува на ревизорот испитување дали контролните процедури биле применети на секој примерок.

Стапката на девијација во земањето примероци се користи за да се процени стапката на девијација на популацијата во одреден период. Проценката на стапката на девијација на популацијата се врши заради одредување на нивото на контролниот ризик, т.е. степенот до кој ревизорот при извршување на процесот на ревизија може да се потпре врз системот на интерна контрола. Неопходно е ревизорот да прибере доволно доказен материјал за да може да го поткрепи проценетото ниво на контролниот ризик.

Кога проценетиот ризик е помал од максимумот, ревизорот ги одредува специфичните политики и постапки на структурата на интерната контрола за која очекува дека би ги спречила или открила грешните искази.

За да се дојде до овие докази се врши земање на примероци поради спроведување на:

- Тестови на контрола кои се насочени кон политиките и постапките на интерната контрола;
- Тестови на контрола насочени кон употребената ефикасност.

Првите тестови се спроведуваат за да се оцени дали политиката или постапката е обликувана така што може да спречи или открие значајно погрешни искази во финансиските извештаи. Се однесува на испитување на менаџментот на ентитетот, инспекција на документи и извештаи, како и следење дали се применуваат политиките и постапките на системот на интерна контрола.

Вторите тестови се спроведуваат поради согледување на кој начин се применети политиките и постапките, дали се применуваат конзистентно и кој ги применува. Овие тестови вклучуваат испитување на вработените, инспекција на документи и извештаи врз база на кои се гледа дали контролата е спроведена, следење на примената на политиките и постапките од страна на ревизорот, повторно извршување на контролните постапи од страна на ревизорот и сл.

Земањето примероци за тестовите на контрола се остваруваат низ следните чекори:

- Одредување на целта на тестирањето;
- Дефинирање на карактеристиките и условите за појава на девијации;
- Дефинирање на популацијата;
- Одредување на методот на селекција на примерокот;
- Одредување на големината на примерокот;
- Изведување на планот за земање примероци;
- Вреднување на добиените резултати.

4.5.3 Дефинирање на популацијата

Популација - претставува збир на сите податоци од кои се зема примерок и за кои ревизорот сака да донесе заклучок.²⁴ Популацијата претставува статистичка категорија и се однесува на некоја масовна појава. Независно од одбраниот метод на селекција на примерокот потребно е примерот да биде репрезентативен во однос на популацијата која ја претставува.

Ревизорот најнапред ја утврдува популацијата од која се избира примерокот. За избраниот примерок да одговара на поставената ревизорска цел, неопходно е популацијата да биде:

- соодветна за целите на постапката на земање примероци, односно целите на испитувањето,
- потполна.

Ако целта на ревизорот е да провери дали постои преценетост на побарувањата од купувачите, популацијата се дефинира како спецификација на

²⁴ „Меѓународни стандарди за ревизија“ - превод од англиски јазик.

побарувањата од купувачите. Доколку целта била евентуална потценетост на обврските спрема добавувачите, популацијата не би претставувала спецификација на обврските кон добавувачите, туку дополнително извршени плаќања, неплатени фактури, преглед на состојбата на обврските кон добавувачите и други видови популација кои обезбедуваат ревизорски доказ за потценетите обврски кон добавувачите.

Ако ревизорот има за цел да ја тестира контролата која претставува сигурност дека соодветните сметки за целата испорачана роба, тогаш популацијата треба да биде дефинирана како сите документи поврзани со испорака на роба во одреден период. Кога популацијата би се дефинирала како збир на сите сметки издадени во одреден период, испорачаната роба за која сè уште не е издадена сметка би била запоставена, што ја претставува суштината на тестирањето.

4.5.4 Времетраење на спроведувањето на суштинските постапки

Кога суштинските постапки се спроведуваат во текот на пресметковниот период, ревизорот треба да изврши дополнителни суштински постапки, или суштински постапки во комбинација со тестови на контролата за да го опфати и преостанатиот период, врз основа на што се стекнува разумна основа за проширување на ревизорскиот извештај до крајот на периодот.

Во некои случаи, постапките на суштинското испитување можат да се извршат во текот на периодот. Меѓутоа, ова го зголемува ризикот на крајот од периодот да се појават грешки кои ревизорот не ги открил. Овој ризик се зголемува доколку се зголемува должината на остатокот на периодот.

При разгледувањето дали треба да се извршат суштински постапки во текот на периодот ревизорот ги зема во предвид следниве фактори:

- Контролното опкружување и другите релевантни контроли;
- Расположливост на информации кои се неопходни за ревизорските постапки на крајот на периодот;
- Цел на суштинските испитувања;

- Проценетиот ризик за материјално погрешни искази;
- Природа на трансакциите или салдото на сметките,
- Способност на ревизорот да спроведе соодветни постапки на суштинско испитување.²⁵

4.5.5 Завршен дел на процесот на ревизија

Ревизорот изведува достатни и примерни ревизорски постапки и докази во текот на ревизијата на финансиските извештаи. Меѓутоа, за обликување на финансискиот извештај, ревизорот треба да ги разгледа и останатите прашања кои можат да влијаат на ревизорските докази.

Најзначајни ревизорски постапки во фазата на довршување на ревизијата се:

- I. Разгледување на потенцијалните финансиски обврски;
- II. Разгледување на случувањата после датумот на финансиските извештаи;
- III. Завршни постапки на проценка на ревизорските докази.

Потенцијалните финансиски обврски се обврски кои можат да настанат со остварувањето на некои идни настани како што се потенцијални судски или даночни спорови, гаранции на производите и сл. Ревизорот би требало да ги утврди потенцијалните финансиски обврски преку:

- ✓ Увид во договорите и записниците за работните состаноци;
- ✓ Увид во записниците на состаноците на собранието, надзорниот одбор, управниот одбор;
- ✓ Увид во даночните или судските решенија;
- ✓ Прибирање на документација која се однесува на гаранции и акредитирање преку постапки за конфирмација;
- ✓ Испитување на документација која се однесува на можни гаранции.

²⁵Kraktus, Ema: „Efikasnost supstantivnog testiranja“, Univerzitet Singidunum-Beograd, 2010.

Во текот на собирањето на докази за потенцијалните финансиски обврски, ревизорот применува разни ревизорски постапки, како и бара писмени изјави од менаџментот, увид во сметководствената евиденција и сл.

Разгледувања на случувањата по датумот на финансиските извештаи се дефинирани со MPC-560. Таквите случувања понекогаш можат значително да влијаат на финансиските извештаи. Од тој аспект се разликуваат два вида на настани, односно случувања:

- Настани кои постоеле на датумот на билансот,
- Настани кои не постоеле на датумот на билансот.

Настаните кои постоеле на датумот на билансот бараат исправка во финансиските извештаи. Настаните кои не постоеле на датумот на билансот, бараат обелоденување на тие настани во финансиските извештаи.

Завршните постапки за проценка на ревизорските докази го сочинуваат третиот дел од завршетокот на ревизијата, пред да се оформи ревизорското мислење. Ревизорот ги спроведува следниве завршни постапки и проценки:

- Спроведување на завршни аналитички постапки;
- Проценка на способноста на субјектот да работи неопределено време;
- Прибирање на писмени изјави од менаџментот;
- Увид во работната документација.

Спроведувањето на завршните аналитички постапки се врши во склад со MPC-520, со кои се врши олеснување на вреднувањето на заклучокот за одредени ставки и го потврдуваат претходно создадениот заклучок или укажуваат на потребата од понатамошни испитувања.

Проценка на способноста на правниот субјект да работи неопределено време е во согласност со MPC-570. Ревизорот треба да ја процени способноста на клиентот да работи неопределено време минимално 12 месеци од датумот на билансот. Врз основа на собраниот доказен материјал ревизорот треба да заклучи дали постои значајна неизвесност во врска со случувањата или околностите кои можат да

предизвикаат значајно двоумење во можноста клиентот да продолжи со временски неограничено функционирање.

Ревизорот ги собира ревизорските докази преку разни ревизорски постапки и доколку ревизорот утврди значајно сомневање во неограниченоста на работењето на субјектот, тогаш треба да обезбеди информации за плановите на менаџментот за совладување на таквата ситуација и да ја процени реалната спроведливост на таквите планови.

Прибирање на писмени изјави од менаџментот е во согласност со MPC-580. Писмените изјави на менаџментот ревизорот ги добива како потврда за одредени прашања или како поддршка на останатите ревизорски докази.

Менаџментот дава писмена изјава за одговорноста за финансиските извештаи односно дека сите расположливи информации се релевантни. Изјавата на менаџментот е дел од ревизорскиот извештај и затоа мора да биде потпишана од страна на менаџментот на клиентот. Изјавата на менаџментот вообичаено се состои од:

- Одговорност на менаџментот за составувањето на финансиските извештаи;
- Доставување на сите потребни и значајни информации за спроведување на процесот на ревизија;
- Потврда дека не постојат измами и намерни погрешни прикажувања во финансиските извештаи;
- Потпис на членовите на управата.

Освен овие изјави ревизорот може да побара од менаџментот и други изјави кои објаснуваат одредени трансакции, ставки или активности.

4.5.6 Увид во работната документација

Во овие завршни постапки увидот вообичаено го врши раководителот на ревизорскиот тим. Тој врши детален увид во работната документација за да биде

сигурен дека работната документација докажува дека ревизијата била правилно планирана, дека доказите ги поддржуваат тестираните ревизорски цели и дека тие докази се достатни и примерни за составување на ревизорскиот извештај.

ГЛАВА V СПРОВЕДУВАЊЕ НА АНАЛИТИЧКИ ПОСТАПКИ И ПРИМЕНА НА ИНФОРМАТИЧКАТА ТЕХНОЛОГИЈА ВО ПРОЦЕСОТ НА ИЗВЕДУВАЊЕ НЕЗАВИСНИ РЕВИЗОРСКИ ТЕСТОВИ

Во оваа глава:

- Ќе биде разгледано спроведувањето на аналитичките постапки за ревизија, односно анализата на финансиските показатели и останатите информации и тоа уште во планирањето па потоа и во целокупниот процес на ревизија;
- Во оваа глава исто така ќе се осврнам и кон примената на компјутерите во процесот на ревизијата, односно во спроведувањето на ревизорските тестови и воопшто на компјутерските ревизорски техники;
- Од тој аспект ќе биде разгледан општиот ревизорски софтвер, преку неговите основни карактеристики;
- Понатаму во оваа глава ќе бидат наведени некои компјутерски алатки и техники применливи во ревизијата и ревизорските тестови.

5.1 Ефективност на аналитичките постапки

При формирањето на ставот на ревизорот во однос на износите и релациите во финансиските извештаи, тогаш мора да внимава на факторите кои влијаат на ефективността на аналитичките постапки.

Фактори кои влијаат на ефективността на аналитичките постапки се:

- Природа на тврдењата - Аналитичките постапки се поврзани со тврдењата на менаџментот кои се презентирани во финансиските извештаи,
- Сигурност на релациите - Податоците кои се поврзани едни со други се многу посигурни и порелевантни,
- Расположливост на сигурни податоци – Податоците се користени од независни извори надвор од ентитетот, податоците се генерирани од стабилен систем на интерните контроли, податоците биле предмет на ревизорско тестирање во претходната и тековната година,
- Прецизност во очекувањата - Се идентификуваат факторите кои влијаат на извршувањето на процесот на ревизија.²⁶

Врз база на претходните фактори кои беа наведени може да се даде следното образложение: Тврдењата на менаџментот кои се презентирани во финансиските извештаи можат да бидат конкретна цел за извршување на аналитички постапки за нивно потврдување. Понатаму, многу е важна сигурноста на релациите кои се испитуваат и пред да се започне со аналитичките постапки ревизорот треба да обрне внимание на тоа прашање.

Ревизорската пракса покажала дека примената на ваквите аналитички постапки помага во пронаоѓање на ненамерни, отколку намерни грешки. Сигурноста на податоците кои се користат во аналитичките процедури зависи од изворот од кој се добиени податоците. На пример, доколку претходната година била извршена ревизија тогаш ревизијата во тековната година располага со многу посигурни податоци, што не е случај доколку претходната година не била извршена ревизија.

²⁶ Stanisic, Milovan; Stanojevic, Ljubisa: „Revizija i primena kompjutera“, Beograd, 2008.

Исто така, ревизорот треба да внимава на прецизноста на моделот кој е избран и кој ќе се применува за предвидување на очекуваните резултати. Во ваков случај ревизорот треба да користи статистички методи кои вршат предвидување на идните резултати со голема прецизност.

5.2 Позиционирање на рангот на очекување

При извршувањето на аналитичките постапки важно е ревизорот независно да ги утврди очекувањата пред да направи пресметки на податоците на клиентот.

Споредба на податоците со претходниот период - Финансиските извештаи од претходниот пресметковен период претставуваат основа за споредба на финансиските информации содржани во тековните финансиски извештаи, како и воочување на промени доколку постојат. Под овие претпоставки, се смета дека тековните салда на сметките, процентуалните показатели, рацио индексите или односот помеѓу финансиските и нефинансиските податоци би имале апроксимативен износ како и претходниот период.

Предвидување на резултатите врз основа на предвидените показатели бара користење на буџетските планови и реализации, како и предвидувања за тековниот период и на крајот следи предвидувањето на ревизорот. Односите помеѓу елементите на финансиските извештаи во рамките на фискалниот период - оваа анализа се однесува на релациите помеѓу сметките, односно како промената на една сметка влијае врз друга сметка.

Податоци за гранката во која работи клиентот - Овде спаѓаат општите процентуални показатели, рацио индексите, анализа на трендот. Овие податоци се споредуваат со податоците кои се достапни во гранката во која спаѓа ентитетот. Во многу стручни публикации се прикажуваат статистички анализи кои можат да послужат како основа за споредување.

Кога ревизорот ќе ги одреди материјалните износи за одреден тип на релација и кога ќе ги одреди очекуваните износи за салдата на сметките или рацио индексите,

тој мора да ја одреди и толерантната грешка која би можела да се појави, како и степенот на разлика помеѓу неговите очекувања и евентуалните импликации.²⁷

5.3 Анализа на податоците и идентификација на значајните разлики

Анализата на финансиските извештаи како и компарацијата со финансиските извештаи од претходниот пресметковен период би требало да му помогнат на ревизорот за да го разбере функционирањето и работењето на ентитетот. На пример, анализата на соодветните рачно податоци ја олеснува оценката солвентноста, ефикасноста, и профитабилноста во однос на претходната година, како и односот со конкурентните претпријатија во гранката. Исто така, може да се направи компарација на податоците од претходната година и тековната година со што ревизорот ќе може да оцени и да ги разбере ефектите од значајните случувања во фирмата.

Клучниот дел од анализата е идентификување на флуктуациите во податоците кои се неочекувани или идентификација на отсуство на очекуваните флуктуации, кои можат да индицираат зголемен ризик од грешки. Некои фирми за цел на позиционирање на рангот на очекување користат статистички модели како и утврдување кога разликата е доволна за да обезбеди валидно испитување и презентирање на податоците.

Еден од основните принципи на ревизијата е дека значајните неочекувани разлики треба детално да се испитаат. Овој чекор вообичаено вклучува повторена процедура и повтроно користење на методите во постапката на позиционирање на рангот на очекување. Во такви случаи можно е да се појават нови информации кои би ги потврдиле очекувањата на ревизорот.

²⁷ Stanisic, Milovan; Stanojevic, Ljubisa: „Revizija i primena kompjutera“, Beograd, 2008.

Според досега кажаното следува дека разликите кои се појавуваат треба внимателно да бидат разгледани во процесот на планирање на ревизијата и да се направи евалуација на доказите и потребната документација.

5.4 Одредување на ефектот на планирање на ревизијата

Аналитичките постапки во процесот на ревизија се применуваат низ следните фази:

1. Во фазата на планирање се спроведуваат со цел да му помогнат на ревизорот во планирањето на природата, обемот и времето потребно за останатите постапки во процесот на ревизија;
2. Во фазата на тестирање, како суштински тестови се спроведуваат за да се добие доказен материјал за посебни области кои се однесуваат на салдата на сметките или детали на трансакции;
3. Во завршната фаза на ревизијата, во завршниот извештај за докажување на интегралната валидност на финансиските извештаи.

Притоа првата и третата фаза се однесуваат општо за ревизија на сите финансиски извештаи, додека втората е променлива и зависи од предметот на испитување.²⁸

5.5 Ревизорско тестирање со помош на компјутери

Во пракса, најекстремно ограничување е недостатокот на информации особено во првата година на ревизија кога ИТ примената не ветува многу. Од таа причина, се оди на прашањето колку DM (Data Mining) што во превод значи извлекување на податоци, односно нивна анализа, може да продуцира резултати кога расположливите податоци се намалени.

Подолу е дадена компарација на ревизорски процес и примери на тестирања

²⁸ Stanisic, Milovan; Stanojevic, Ljubisa: „Revizija i primena kompjutera“, Beograd, 2008.

Тестирање на контрола

- Селекција на примерокот - Применети техники: групирање на сите сметководствени трансакции, со помош на кластер техника. Примери: Трансакции одобрени од страна на овластеното лице, трансакции кои го достигнуваат лимитот на овластеното лице и се случуваат фреквентно, типови на трансакции кои секогаш се одобруваат од страна на овластеното лице;
- Тестирање на контролата - Применливи техники: примена на техниката кластер, групирање на примероците. Примери: дистрибуција на износите на трансакциите во секој профитен центар, релација помеѓу овластеното и одговорното лице, релација помеѓу одговорното и овластеното лице и профитниот центар.

Аналитички извештај

- Развојно очекување - Применливи техники: предикција на износите за наредните месеци базирани на податоците од претходните месеци со примена на анализата за временска зависност;
- Останати општи анализи - Примери: Очекување на износи кои имаат стабилен карактер, очекување на износи кои имаат нестабилен карактер.

Тестови на детали на трансакции

Селекција на примерокот - Применливи техники: контрола на тестирањето како и аналитички испитувања. Примери: Групни трансакции кои имаат голем процент од популацијата, групни трансакции кои имаат невообичаен однос со резултатите од контролното тестирање и аналитичките испитувања.

5.5.1 Самостојно тестирање

Со овој пристап може да се добие сигурност која се однесува на точноста и исправноста на сметките, со испитување на трансакциите и податоците. Во речиси сите состави не би било практично, ниту исплатливо да се испитуваат големи количини на трансакции и податоци, а особено не целосно 100% испитување. Поради тоа вообичаено се избира примерок за ревизорско испитување.

Во некои случаи не би било изводливо да се направи селекција на примерокот без употреба на компјутер, поради количината на податоци кои треба да се обработат и количината на потребните пресметки. Тоа значи дека користењето на информатичката технологија овие постапки ги прави побрзи и полесни.

Компјутерот би можел да се користи за одредување на репрезентативниот примерок, како дел од самостојното ревизорско тестирање. Во најголем дел од случаите откако е направена селекција на примерокот тогаш само тестирањето се извршува рачно.

Стратегиите на земање примероци вклучуваат:

- Селекција на примерокот по случаен избор: каде секоја ставка во популацијата има подеднаква веројатност и можност да биде избрана;
- Интервално земање примероци: се зема секоја „n“ ставка, обично од некои случајно избрани стартни позиции;
- Словитото земање примероци - Популацијата се дели на слоеви и тогаш ставките се избираат по случаен избор од секој слој;
- Монетарно единечно земање примероци: уште една стратегија која акцентот го става на вредносното значење на ставките така што тие се појавуваат по случаен избор низ популацијата.²⁹

²⁹ Mr.sc.Danic Drazen, Mr.sc Mijoc Ivo, Dr.sc. Mahacek Dubravka: „Racunalnom potpomognute tehnikie revizije“.

5.5.2 Теститирање на крајот од годината

Ова тестирање најчесто се состои од:

- Самостојни тестови и испитувања во согласност со стандардите кои се однесуваат на завршните годишни процедури;
- Испитување за проверка на завршните сметководствени извештаи.

Со оглед на наведеното ревизорот секогаш треба да биде внимателен кога ги потврдува завршните сметководствени износи, односно да биде сигурен дека записите од системот не се единствениот доказ. Најпожелно е користењето на самостоен ревизорски софтвер за да се осигура ускладувањето помеѓу салдата на сметките и соодветните трансакции.

5.5.3 Зошто да се применуваат СААТ (Computer Assisted Auditing Techniques - компјутерски поддржани ревизорски техники) алатките?

Напредокот на компјутерската технологија има значајно влијание врз ревизорскиот процес. Со порастот на систематската комплексност, посебно кога се работи за компјутерски поддржани сметководствени информациона системи, крајно непрактично е ревизорите самиот процес на ревизија да го извршуваат рачно.

Во последните десетина години кога е во прашање ревизијата во ИТ опкружување, ревизорите се поделени на ИТ ревизори и EDP (Electronic Data Processing) ревизори. Меѓутоа компјутерски базираните сметководствени системи станаа вообичаен начин на обработка на податоците и информациите. Во такви услови потребата од ваков тип на специјализирано знаење значително се зголеми, односно стана неопходна.

Денес сме сведоци дека примената на компјутерската технологија од страна на ревизорите е речиси неизбежна. Овие алатки кои се користат со помош на компјутерите им ја олеснуваат работата на ревизорите, која инаку би се извршувала рачно. Тие се нарекуваат компјутерски помошни ревизорски алатки (CAAT Computer Assisted Auditing Tools) и играат значајна улога во спроведувањето на процесот на

ревизија. Како што кажува и самото име СААТ е компјутерска алатка која има основна цел да им помогне на ревизорите да ја извршуваат својата работа побрзо, подобро и со помали трошоци. Со сè поголемата употреба на СААТ, техничкото знаење станува сè поважно во ревизорската професија.

5.6 Општ ревизорски софтвер (GAS)

Општиот ревизорски софтвер е софтверски пакет дизајниран од страна на професионални ревизорски фирми. Овие пакети му овозможуваат на ревизорот да ги изврши неопходните задачи во процесот на спроведување на ревизорските процедури и тоа најголем дел во фазата на прибирање на доказите.

Основните особини на GAS се:

- Манипулација со податоците,
- Импортирање на податоци,
- Пребарување податоци,
- Сортирање на податоците,
- Математички пресметки,
- Поврзување на податоците,
- Стратификација на податоците,
- Сумирање на податоците.

Накратко GAS им овозможува на ревизорите пристап, манипулација, управување, анализирање и генерирање на различни форми на извештај. Некои пакети, покрај споменатите карактеристики вклучуваат и специфични карактеристики како што се: проценка на ризикот, идентификација на трансакции со висок ризик, континуирано надгледување на невообичаените ставки, детекција на незаконски активности, стандардизиран начин на генерирање на ревизорските програми и сл.

Со стандардизираните ревизорски програми, овие пакети им помагаат на корисниците да ги применат и адаптираат своите искуства од ревизорската професија на компјутер, со што би станале достапни за користење и на останатите ревизори.

Вообичаената пракса во ревизорските фирми, кога е во прашање примена на компјутерите е да развијат сопствен GAS пакет, или пак да ги користат комерцијалните пакети. Помеѓу бројните комерцијални пакети најпопуларен е програмскиот пакет Ревизорски команден јазик - Audit Command Language (ACL). ACL е прифатен на светско ниво како водечки софтвер во доменот на ревизија насочувајќи се кон трите клучни нивоа во процесот на ревизија: пристап, анализа и известување врз база на сметководствените податоци.

Освен него постојат и останати ревизорски алатки и тоа: алатки за планирање на ревизијата (софтвер за управување со проекти, личен инфо менаџер и бази на податоци со најдобри примери од ревизорската пракса итн.), аналитички алатки (софтвер за управување со бази на податоци и вештачка интелигенција), алатки за пресметување (табеларен софтвер, софтвер за управување со бази на податоци, автоматизиран софтвер за изработка на работна документација), алатки за селекција на примерокот (табеларен софтвер-Excel), алатки за подготовка на документација (обработка на текст и автоматизиран софтвер за изработка на работна документација).³⁰

³⁰ Stanisic, Milovan; Stanojevic, Ljubisa: „Revizija i primena kompjutera“, Beograd, 2008.

5.7 Истражување за процесот на спроведување на ревизорските тестови од страна на Друштвата за ревизија и Ревизори трговци поединци во Р. Македонија

Ова истражување е спроведено со цел да се добијат информации за спроведувањето на ревизорските тестови од страна на Друштвата за ревизија и Ревизори - трговци поединци во Р. Македонија. Притоа главна цел е преку него да се добијат информации за искуствата на ревизорите, нивните техники и начини за спроведување на ревизорски тестови, како и влијанието на процесот на спроведување на ревизорските тестови врз ревизорскиот ангажман.

- **Целна група на истражувањето**

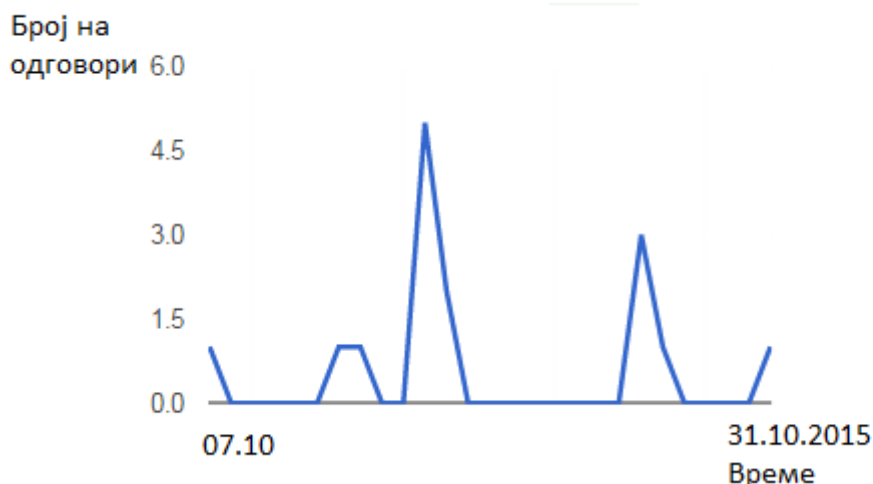
Целна група беа Друштвата за ревизија и Ревизори трговци поединци во Р. Македонија:

- 20 Друштва за ревизија избрани од листата на Друштва за ревизија објавена од страна на ИОРРМ
- 10 Ревизори-трговци поединци избрани од листата на Ревизори-трговци поединци објавена од страна на ИОРРМ.

Од вкупно 30 анкетирани ревизори и од Друштвата за ревизија и од Трговци поединци, одговор испратија 15 од нив, односно 50% од испитаниците.

- **Тајминг за спроведување на истражувањето**

Временскиот период на спроведување на истражувањето беше месец октомври, 2015 година, и тоа во период од 6.10.2015 - 31.10.2015 година, период кога за најголем број од ревизорските ангажмани се издадени мислења.



Слика 2. Графикон на број на добиени одговори во период од 6.10 - 31.10.2015

Image 2. Chart of number of daily responses between 6.10 and 31.10.2015

Според графиконот погоре можеме да забележиме дека одговорите на анкетниот прашалник се добиени во временски период од 25 дена. Од вкупно 15 добиени одговори, максимален број на одговори се добиени на 16.10.2015 и тоа вкупно пет испитаници дале одговор на прашалникот во тој ден. Во останатиот период, се забележуваат денови каде има добиено по еден, три или ниту еден одговор на прашалникот дневно.

- **Начин на спроведување на истражувањето**

Истражувањето во врска со темата на магистерскиот труд, *Ревизорски тестови*, беше спроведено преку интернет со помош на Анкетен прашалник кој е прикажан како Прилог 1. Анкетниот прашалник беше испратен по пат на електронска пошта до Друштвата за ревизија и Ревизори трговци поединци во Република Македонија.

5.7.1. Анализа и резултати од истражувањето

Во продолжение е даден детален приказ на одговорите на прашањата, кои беа дадени од страна на анкетираните ревизори.

1. Според Вас, која фаза на ревизорскиот ангажман е најсложена?

Подредете ги по приоритет, такашто 1 има најголем приоритет (односно најсложена), а 3 најмал приоритет (односно најмалку сложена).

Одговор:

Табела 1. Број на одговори на прашање бр.1

Table 1. Number of responses to question No. 1

	1	2	3
Планирање на ревизијата	9	4	2
Тестирање/испитување и обезбедување на доказен материјал	4	10	1
Проценка и известување	3	3	9

Планирање на ревизијата



Слика 3. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.1, фаза: Планирање на ревизијата.

Image 3. Graphic display of the answers to question No. 1, Phase: Planning the audit.

Тестирање/испитување и обезбедување на доказен материјал



Слика 4. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.1, фаза:Тестирање/испитување и обезбедување на доказен материјал

Image 4. Graphic display of the answers to question No. 1, Phase: Testing / examination and provision of evidence

Формирање на ревизорско мислење



Слика 5. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.1, фаза: Формирање на ревизорско мислење

Image 5. Graphic display of the answers to question No. 1, Phase: Creating the audit opinion

Со сумирање на добиените одговори може да се заклучи дека анкетираните ревизори во текот на ревизорскиот ангажман за планирањето на ревизијата, 60% од испитаниците сметаат дека е најсложена, 26.6% сметаат дека е средно сложена и 13.3% сметаат дека е најмалку сложена. За фазата тестирање/испитување и обезбедување на доказен материјал 26.6% сметаат дека е најсложена, 66.6% сметаат дека е средно сложена и 6.8% сметаат дека е најмалку сложена. За фазата на формирање на ревизорско мислење 20% сметаат дека е најсложена, ист толкав

процент од испитаниците сметаат дека е средно сложена и 60% сметаат дека е најмалку сложена.

2. Подрете ги постапките на прибирање на ревизорски доказен материјал по приоритет на користење:

Со 1 означете ја постапката која според Вас има најголем приоритет, а со 5 постапката која според Вас има најмал приоритет.

Одговор:

Табела 2. Број на одговори на прашање бр.2

Table 2. Number of responses to question No. 2

	1	2	3	4	5
Тестови во врска со функционирањето на интерните контроли во ентитетот	5	4	0	4	2
Тестови на детали на трансакции	2	5	4	4	0
Аналитички постапки	4	5	4	2	0
Обезбедување екстерни конфирмации за состојбата на одредено konto	5	6	3	1	1
Изјави од менаџментот за финансиските извештаи	3	3	2	2	5

Тестови во врска со функционирањето на интерните контроли во ентитетот



Слика 5. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.2, Тестови во врска со функционирањето на интерните контроли

Image 5. Graphic display of the answers to question No. 2, Tests on the operation of internal controls

Тестови на детали на трансакции



Слика 6. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.2, Тестови на детали на трансакции

Image 6. Graphic display of the answers to question No. 2, Tests of details of transactions

Аналитички постапки



Слика 7. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.2, Аналитички постапки

Image 7. Graphic display of the answers to question No. 2, Analytical procedures

Обезбедување екстерни конфирмации за состојбата на одредено konto



Слика 8. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.2, Обезбедување на екстерни конфирмации

Image 8. Graphic display of the answers to question No. 2, Providing external confirmations

Изјави од менаџментот за финансиските извештаи



Слика 9. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.2, Изјави од менаџментот
Image 9. Graphic display of the answers to question No. 2, Statements of the management

Во однос на постапките за прибирање на ревизорски доказен материјал, со највисок приоритет во извршувањето ги подредиле тестовите во врска со функционирањето на интерните контроли во ентитетот со 33.3% од испитаниците, на Аналитичките постапки најголем приоритет им даваат 26.7%, на Тестовите на детали на трансакции најголем приоритет на користење им даде 13.3% од испитаниците, на Обезбедување на екстерни конфирмации за состојбата на одредено konto најголем приоритет им даде 33.3% од испитаниците, и Изјавите од менаџментот за финансиските извештаи со број 1 по приоритет на користење ги означиле 20%.

3. Подредете ги ревизорските тестови по приоритет на користење:

Со 1 означете ги оние тестови на кои им давате најголем приоритет, а со 3 оние тестови на кои им давате најмал приоритет.

Одговор:

Табела 3. Број на одговори на прашање бр.3
Table 3. Number of responses to question No. 3

	1	2	3
Тестови на контрола	7	4	4
Тестови на детали на салда	3	9	3
Тестови на детали на трансакции	6	3	6

Тестови на контрола



Слика 10. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.3, Тестови на контрола
Image 10. Graphic display of the answers to question No. 3, Tests of control

Тестови на детали на салда



Слика 11. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.3, Тестови на детали на салда

Image 11. Graphic display of the answers to question No. 3, Tests of details of balances

Тестови на детали на трансакции



Слика 12. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.3, Тестови на детали на трансакции

Image 12. Graphic display of the answers to question No. 3, Tests of details of transactions

Во однос на ревизорските тестови, ревизорите по приоритет ги подредиле на следниот начин: 46.7% од испитаниците одговориле дека тестовите на контрола најмногу ги користат, 39.8% одговориле дека најмногу ги користат тестовите на детали на трансакции, а најголем приоритет на тестовите на детали на салда им дале 20% од испитаниците.

4. Кои од наведените тестови на контрола најчесто ги применувате?

Подредете ги по приоритет такашто со 1 ќе ги означите оние тестови кои според Вас имаат најголем приоритет, а со 5 оние тестови кои според Вас имаат најмал приоритет.

Одговор:

Табела 4. Број на одговори на прашање бр.4

Table 4. Number of responses to question No. 4

	1	2	3	4	5
Интервју	3	5	3	1	3
Инспекција	2	3	6	0	4
Набљудување	3	0	7	3	2
Усогласување	4	4	2	4	1
Повторно изведување	6	2	4	2	1

Интервју



Слика 13. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.4, Интервју

Image 13. Graphic display of the answers to question No. 4, Interview

Инспекција



Слика 14. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.4, Инспекција

Image 14. Graphic display of the answers to question No. 4, Inspection

Набљудување



Слика 15. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.4, Набљудување

Image 15. Graphic display of the answers to question No. 4, Observation

Усогласување



Слика 16. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.4, Усогласување

Image 16. Graphic display of the answers to question No. 4, Reconciliation

Повторно изведување



Слика 17. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.4, Повторно изведување
Image 17. Graphic display of the answers to question No. 4, Again perform

Во однос на видовите на тестови на контрола кои ги применуваат по приоритет, ревизорите на повторното изведување најголем приоритет му дале 40%, понатаму усогласувањето со 26.7%, набљудувањето и интервјуте 20% ги означиле со 1, односно им дале најголем приоритет, и на инспекцијата најголем приоритет им дале 13.3% од испитаниците.

5.Кај кој ризик се соочувате со најсложена постапка за негова проценка?

Подредете ги по приоритет, такашто со 1 ќе го означите оној ризик кој има најсложена постапка за негова проценка, а со 3 ќе го означите оној ризик кој има најмалку сложена постапка за проценка.

Одговор:

Табела 5. Број на одговори на прашање бр.5

Table 5. Number of responses to question No. 5

	1	2	3
Инхерентен	4	4	7
Контролен	2	10	3
Детекционен	8	3	4

Инхерентен



Слика 18. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.5, Инхерентен ризик
Image 18. Graphic display of the answers to question No. 5, Inherent risk

Контролен



Слика 19. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.5, Контролен ризик
Image 19. Graphic display of the answers to question No. 5, Control risk

Детекционен



Слика 20. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.5, Детекционен ризик
Image 20. Graphic display of the answers to question No. 5, Detection risk

Во однос на следното прашање кој ризик е најсложен за проценка, добиени се следните одговори:

За инherentниот ризик 46.7% од испитаниците сметаат дека има најмал приоритет по сложеност (односно е најмалку сложен), додека само 26.7% сметаат дека има најголем приоритет (односно дека е најмногу сложен за проценка).

На контролниот ризик 66.7% му дале среден приоритет, 20 % сметаат дека тој има најмал приоритет по сложеност и 13.3% сметаат дека има најголем приоритет по сложеност.

За детекциониот ризик 53.3% од испитаниците сметаат дека е најсложен за проценка, 20% сметаат дека е средно сложен и 26.7% сметаат дека е најмалку сложен за проценка.

6. Кои од наведените аналитички постапки најчесто ги применувате:

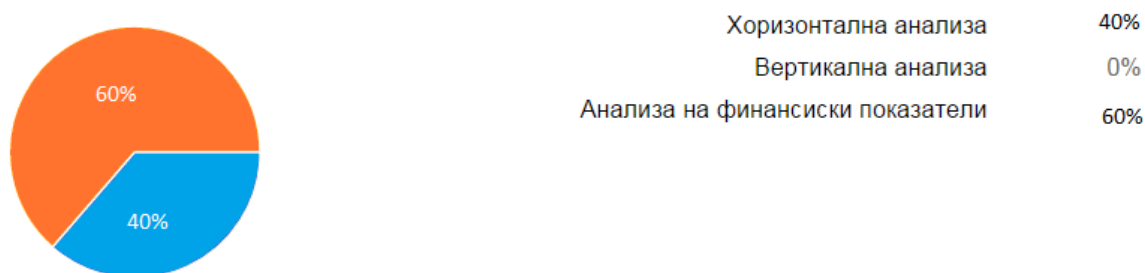
- а) Хоризонтална анализа
- б) Вертикална анализа
- в) Анализа на финансиски показатели

Одговор:

Табела 6. Број на одговори на прашање бр.6

Table 6. Number of responses to question No. 6

	Бр.на одговори
Хоризонтална анализа	9
Вертикална анализа	0
Анализа на финансиски показатели	6



Слика 21. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.6

Image 21. Graphic display of the answers to question No. 6

На прашањето кои аналитички постапки најчесто ги применувате, 60% од испитаниците одговориле анализа на финансиски показатели и 40% од испитаниците одговориле дека тоа е хоризонталната анализа, ниту еден не се изјаснил за вертикалната анализа.

7. Колку често присуствувате на физичко пребројување на залихите, при прибирање на доказите?

- а) Многу често
- б) Често
- в) Понекогаш
- г) Никогаш

Одговор:

Табела 7. Број на одговори на прашање бр.7

Table 7. Number of responses to question No. 7

	Бр.на одговори
Многу често	9
Често	3
Понекогаш	3
Никогаш	0



Слика 22. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.7

Image 22. Graphic display of the answers to question No. 7

Понатаму, во однос на присуство на физичко пребројување 60% одговориле дека многу често присуствуваат на физичко пребројување на залихите, 20% одговориле често и исто толку одговориле дека понекогаш присуствуваат на физичко пребројување на залихите, а ниту еден не дал одговор дека никогаш не присуствува на физичко пребројување на доказите.

8. Колку често се соочувате со погрешни прикажувања или измами од страна на менаџментот?

- а) Многу често
- б) Често
- в) Понекогаш
- г) Никогаш

Одговор:

Табела 8. Број на одговори на прашање бр.8

Table 8. Number of responses to question No. 8

	Бр.на одговори
Многу често	9
Често	5
Понекогаш	10
Никогаш	0



Слика 23. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.8

Image 23. Graphic display of the answers to question No. 8

На прашањето колку често се соочувате со погрешни прикажувања или измами од страна на менаџментот 66.7% одговориле дека понекогаш се соочуваат со таа ситуација, 33.3% одговориле дека често се соочуваат со погрешни прикажувања или измами од страна на менаџментот, додека ниту еден од нив не одговорил дека се соочува со таа ситуација многу често или никогаш.

9. Колку често се соочувате со потребата да барате конфирмација од трети лица за одредени салда?

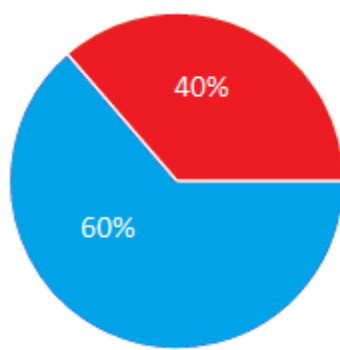
- а) Многу често
- б) Често
- в) Понекогаш
- г) Никогаш

Одговор:

Табела 9. Број на одговори на прашање бр.9

Table 9. Number of responses to question No. 9

	Бр.на одговори
Многу често	9
Често	6
Понекогаш	0
Никогаш	0



Слика 24. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.9

Image 24. Graphic display of the answers to question No. 9

На прашањето колку често се соочувате со потребата да барате конфирмација од трети лица за одредени слада, 60% од испитаниците одговориле дека многу често се соочуваат со таа ситуација, 40% (одговориле дека често се соочуваат со потребата да бараат конфирмација од трети лица за одредени салда, додека ниту еден од нив не одговорил дека се соочува со таа ситуација понекогаш или никогаш.

10. Кои се најчести екстерни извори од кои барате конфирмација

- а) добавувачи
- б) купувачи
- в) банки
- г) останато

Одговор:

Табела 10. Број на одговори на прашање бр.10

Table 10. Number of responses to question No. 10

	Бр.на одговори
Добавувачи	1
Купувачи	11
Банки	3
Останато	0



Слика 25. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.10

Image 25. Graphic display of the answers to question No. 10

Во однос на изворите од кои најчесто бараат конфирмација 73.3% од испитаниците одговориле дека најчест екстерен извор од кој бараат конфимација се купувачите, потоа на второ место со 20% се банките и добавувачите како екстерен извор на конфимација се застапени со 6.7%.

11.Кој метод за избор на примерокот најчесто го користите

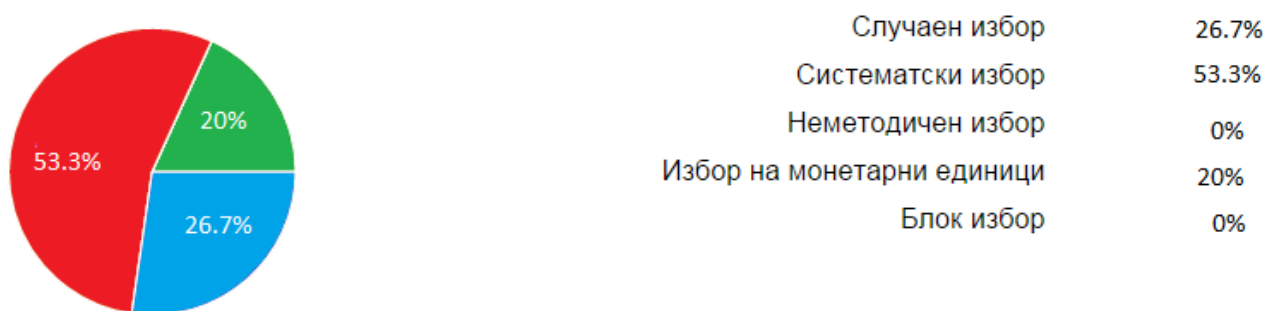
- а) Случаен избор
- б) Систематски избор
- в) Неметодичен избор
- г) Избор на монетарни единици
- д) Блок избор

Одговор:

Табела 11. Број на одговори на прашање бр.11

Table 11. Number of responses to question No. 11

	Бр.на одговори
Случаен избор	4
Систематски избор	8
Неметодичен избор	0
Избор на монетарни единици	3
Блок избор	0



Слика 26. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.11

Image 26. Graphic display of the answers to question No. 11

На прашањето кој метод за избор на примерокот најчесто го користите 53.3% одговориле дека тоа е систематски избор, следен по приоритет е методот на случаен избор со 26.7%, а 20% одговориле дека го користат методот на избор на монетарни единици, додека за неметодичниот избор и блок изборот не се изјаснил ниту еден од испитаниците.

12. Колкаво влијание има ИТ опкружувањето на успешноста на спроведувањето на ревизорските тестови?

- а) Високо
- б) Средно
- в) Ниско

Одговор:

Табела 12. Број на одговори на прашање бр.12

Table 12. Number of responses to question No. 12

	Бр.на одговори
Високо	11
Средно	4
Ниско	0



Слика 27. Графички приказ на добиените одговори на прашање бр.12

Image 27. Graphic display of the answers to question No. 12

На прашањето колкаво влијание има ИТ опкружувањето на успешноста на спроведувањето на ревизорските тестови 73.3% од испитаниците одговориле дека ИТ опкружувањето има високо влијание врз успешноста на спроведувањето на ревизорските тестови, 26.7% одговориле дека ИТ опкружувањето има средно влијание врз успешноста на спроведувањето на ревизорските тестови, а ниту еден од испитаниците не одговорил дека има ниско влијание.

5.7.2 . Заклучни согледувања од истражувањето

Со сумирање на добиените одговори се доаѓа до заклучок дека:

- Ревизорите во текот на ревизорскиот ангажман за најсложена фаза ја сметаат фазата на планирање на ревизијата, следна по сложеност ја подредуваат фазата на тесирање/испитување и обезбедување на доказен материјал, а како најмалку сложена ја сметаат фазата на формирање на ревизорско мислење.

- Во постапките за прибирање на ревизорски доказен материјал, со највисок приоритет во извршувањето се тестовите во врска со функционирањето на интерните контроли во ентитетот и обезбедување екстерни конфирмации за состојбата на одредено konto, понатаму се наведени аналитичките постапки, наредни се тестовите на детали на трансакции и со најмал приоритет се означени изјавите од менаџментот за финансиските извештаи.

- Ревизорите најголем приоритет им даваат на Тестовите на контрола, потоа Тестовите на детали на салда, а најмал приоритет им даваат на тестовите на детали на трансакции;
- Од видовите на тестови на контрола кои се применуваат најголем приоритет има повторно изведување, следно по приоритет е усогласувањето, понатаму со следен приоритет е интервју, после него по приоритет е набљудувањето и со најмал приоритет е означена инспекцијата;
- Најсложен за утврдување е детекциониот ризик, помалку сложен контролен ризик и најмалку сложен инхерентниот ризик;
- Најчесто применувани аналитички постапки се анализа на финансиски извештаи и хоризонтална анализа;
- Присуствуваат на попис многу често;
- Понекогаш се соочуваат со погрешни прикажувања или измами од страна на менаџментот;
- Многу често бараат конфирмација од трети лица за одредени салда;
- Најчесто конфирмација бараат од купувачите;
- Го преферираат метод за избор на примерокот со систематски избор;
- ИТ опкружувањето на успешноста на спроведувањето на ревизорските тестови има високо влијание.

Заклучок:

Ревизијата им обезбедува на заинтересирани страни сигурност дека финансиските извештаи се презентирани точно и во согласност со поставените стандарди. Како што веќе видовме процесот на ревизија не е едноставен процес, туку тој бара од ревизорот целосна посветеност, како и утврдување на ризиците, за да не дојде до донесување на погрешни заклучоци.

Процесот на ревизија опфаќа: планирање на ревизијата, составување на програма за спроведување на ревизијата, проценка на ризикот, прибирање на доказен материјал, анализи, ревизорски постапки и активности и врз база на сите овие извршени чекори, составување на ревизорски извештај кој го содржи мислењето на ревизорот во однос на финансиските извештаи. Во овој труд беа опфатени прашања во врска со горенаведените чекори на ревизијата, како и улогата на информатичката технологија во спроведување на ревизорскиот процес.

Ревизијата според предметот на испитување може да биде: ревизија на финансиските извештаи, ревизија на усогласеност на постапките и ревизија на работењето. Со ревизија на финансиските извештаи се утврдува дали истите се составени во согласност со меѓународните стандарди и основните сметководствени начела. Ревизија на кореспонедентност (усогласеност на постапките) ја утврдува ускладеноста со одредени внатрешни или надворешни правила, политики, закони, договори или државни прописи. Ревизија на работењето го испитува и проценува целокупното работење на ентитетот или само на одредени активности, со цел да даде препораки за нивно унапредување. Од аспект на субјектот на ревизијата може да се подели на државна ревизија, екстерна и интерна ревизија.

Државната ревизија, како што покажува и самото име се извршува во име на државата и тоа на буџетите на локалните самоуправи, буџетот на државата, буџетите на фондовите, а ја врши Државниот завод за ревизија.

Интерната ревизија се спроведува внатре во ентитетот и тоа како дополнителна контрола на постапките, функционирањето на вработените во ентитетот, како и за функционирањето на системот на интерни контроли.

Екстерната ревизија се врши од страна на надворешно лице, екстерен ревизор, кој врши ревизија на сметководствените информации презентирани во финансиските извештаи и нивната вистинитост.

При спорведувањето на ревизијата ревизорот се соочува со многубројни прашања, на кои потребно е да обезбеди соодветен одговор. Обликувањето на одоговорите, ревизорот го врши врз основа на доказниот материјал кој го има обезбедно во текот на ревизијата. Во овој труд главна цел беа процедурите на прибирање на доказен материјал, односно ревизорските тестови.

Процедурите кои се изведуваат во текот на ревизијата претставуваат детално упатство на ревизорот за прибирање одредени видови на докази кои се потребни во текот на ревизијата. Целта на тестирањето заради обезбедување на доказен материјал е да се зголеми нивото на вистинитост, точност и објективност на финансиските извештаи.

Со комбинирање на сите докази во целокупниот процес на ревизија, ревизорот е во состојба да одлучи дали е доволно убеден дека може да го поднесе соодветниот ревизорски извештај. За да ревизорските докази бидат убедливи, тие мораат да бидат валидни, доволни и благовремени.

Како што веќе беше кажано целта на ревизијата е во разумна мера да пружи убедување дека финансиските извештаи во целина не содржат материјално значајни грешки. Ваквото убедување се однесува на прибирање на ревизорски докази кои се неопходни за ревизорот да донесе заклучок дека во финансиските извештаи нема материјално значајни погрешни искази. Меѓутоа ревизорот не може да даде потполно уверување бидејќи постојат инхерентни ограничувања во ревизијата кои влијаат на можноста на откривање материјални грешки.

Основна цел на утврдувањето на ревизорскиот ризик е благовремено да се согледа ревизорскиот ризик односно да се согледа потребното време, потребата во поглед на стручен кадар, да се согледаат финансиските ефекти од ангажманот, да се одреди цената на ревизорскиот ангажман итн. Доколку ревизорскиот ризик се процени правилно можно е да се избегнат непријатни ситуации, да се намалат трошоците и да се подигне нивото на ефикасност, со што воедно се влијае и на

угледот на професијата. Ревизорскиот ризик од своја страна може да биде инхерентен, контролен и детекционен.

Покрај проценката на ревизорскиот ризик при спроведување на ревизорскиот ангажман се спроведуваат ревизорски тестови, при што:

- Тестовите на контрола се однесуваат на тестирање на функционирањето на интерните контроли внатре во ентитетот;

- Независните ревизорски тестови опфаќаат детална проверка на трансакции, салда и применување на суштински аналитички постапки.

Методите кои ревизорот ги користи при спроведување на тестови на контрола се: интервју, инспекција, набљудување, усогласување, повторно изведување, потврдување. Со комбинација на горенаведените методи се добива поголема потврда од различни извори за ефикасноста или неефикасноста на интерните контроли.

Природата на независните тестови зависи од видот и ефикасноста на ревизорските процедури кои треба да се спроведат. Суштинските аналитички постапки се применуваат на посложени трансакции. Деталните тестови се корисни за прибирање ревизорски докази за одредени тврдења, за салдата на сметките, за вреднување и сл. Кај тестовите на детали на трансакции, ревизорите ги користат добиените докази за некои едноставни трансакции или за сите поединечни трансакции на сметките за да дојдат до заклучоци за состојбата на сметките. Ваквите тестови можат да бидат особено ефикасни кога се насочени кон пронаоѓање на потенцијални грешки. Ефикасноста на овие тестови значително може да се подобри доколку се користат во комбинација со тестовите на контрола, како двојно тестирање.

Тестовите кои се однесуваат на детали на сметките најчесто бараат и екстерна конфирмација. Ревизорот бара конфирмирање на одредени салда со тоа што одговорот од трети лица го добива по писмен пат во хартиена или електронска форма. Најчесто екстерни фактори од кои се бара конфирмација се: банки, добавувачи, купувачи и сл.

Аналитичките постапки се спроведуваат за да се изврши анализа на податоците во финансиските извештаи за да се добие доказ дали постојат материјално значајни грешки. Вообичаени видови на аналитички постапки кои се користат се: Анализа на трендот, Рацио анализа, Тестови за логичност.

Во однос на примената на ИТ технологијата при спроведувањето на ревизорскиот процес, можеме да се заклучиме дека напредокот на компјутерската технологија има значајно влијание врз ревизорскиот процес. Со порастот на систематската комплексност, посебно кога се работи за компјутерски поддржани сметководствени информациона системи, крајно непрактично е ревизорите самиот процес на ревизија да го извршуваат рачно.

Во последните десетина години кога е во прашање ревизијата во ИТ опкружување, ревизорите се поделени на ИТ ревизори и EDP (Electronic Data Processing) ревизори. Меѓутоа компјутерски базираните сметководствени системи станаа вообичаен начин на обработка на податоците и информациите. Во такви услови потребата од ваков тип на специјализирано знаење значително се зголеми, односно стана неопходна.

Согледувајќи го фактот дека примарната цел на ревизијата е да се изрази независно стручно мислење за податоците во финансиските извештаи, сите наведени постапки погоре, вклучувајќи ги и ревизорските тестови, во суштина, му овозможуваат на ревизорот на најдобар начин да ја извршува својата функција и да обезбеди високо ниво на сигурност во точноста на прикажаните податоци.

Во контекст на магистерскиот труд беше спроведено истражување за спроведувањето на ревизорските тестови од страна на ревизорите во РМ, при што дојдов до заклучок дека тие за најсложена фаза на ревизијата ја сметаат фазата на планирање на ревизијата, во врска со ревизорските тестови ревизорите најголем приоритет им даваат на Тестовите на контрола, потоа Тестовите на детали на салда, а најмал приоритет им даваат на тестовите на детали на трансакции, додека во врска со ревизорскиот ризик сметаат дека најсложен за утврдување е детекциониот ризик, помалку сложен контролен ризик и најмалку сложен инхерентниот ризик.

Додаток

АНКЕТЕН ПРАШАЛНИК

Овој прашалник се спроведува исклучиво за научни цели.

Целта на овој прашалник е преку него да дојдам до податоци за искуството на Друштвата за ревизија при спроведувањето на ревизорските тестови, што како практично истражување ќе ги дополни теоретските излагања во мојот магистерски труд на тема: „**РЕВИЗОРСКИ ТЕСТОВИ**“

Одговорите ќе бидат сумарно анализирани, а заклучоците ќе бидат јавно достапни.

Однапред Ви Благодарам за издвоеното време и внимание,

Драгица Мицовска, постдипломец на Економски факултет, УГД-Штип, насока: Финансиско известување и ревизија.

1. Според Вас, која фаза на ревизорскиот ангажман е најсложена?

Подредете ги по приоритет, такашто 1 има најголем приоритет (односно најсложена), а 3 најмал приоритет (односно најмалку сложена).

	1	2	3
Планирање на ревизијата			
Тестирање/испитување и обезбедување на доказен материјал			
Проценка и известување			

2. Подрете ги постапките на прибирање на ревизорски доказен материјал по приоритет на користење:

Со 1 означете ја постапката која според Вас има најголем приоритет, а со 5 постапката која според Вас има најмал приоритет.

	1	2	3	4	5
Тестови во врска со функционирањето на интерните контроли во ентитетот					
Тестови на детали на трансакции					
Аналитички постапки					
Обезбедување екстерни конфирмации за сосотјбата на одредено konto					
Изјави од менаџментот за финансиските извештаи					

3. Подредете ги ревизорските тестови по приоритет на користење:

Со 1 ќе го означете ги оние тестови на кои им давате најголем приоритет, а со 3 оние тестови на кои им давате најмал приоритет.

	1	2	3
Тестови на контрола			
Тестови на детали на салда			
Тестови на детали на трансакции			

4. Кои од наведените тестови на контрола најчесто ги применувате?

Подредете ги по приоритет така што со 1 ќе ги означите оние тестови кои според Вас имаат најголем приоритет, а со 5 оние тестови кои според Вас имаат најмал приоритет.

	1	2	3	4	5
Интервју					
Инспекција					
Набљудување					
Усогласување					
Повторно изведување					

5. Кај кој ризик се соочувате со најсложена постапка за негова проценка?

Подредете ги по приоритет, такашто со 1 ќе го означите оној ризик кој има најсложена постапка за негова проценка, а со 3 ќе го означите оној ризик кој има најмалку сложена постапка за проценка.

	1	2	3
Инхерентен			
Контролен			
Детекционен			

6. Кои од наведените аналитички постапки најчесто ги применувате:

- а) Хоризонтална анализа
- б) Вертикална анализа
- в) Анализа на финансиски показатели

7. Колку често присуствувате на физичко пребројување на алихите, при прибирање на доказите?

- а) Многу често
- б) Често
- в) Понекогаш
- г) Никогаш

8. Колку често се соочувате со погрешни прикажувања или измами од страна на менаџментот?

- а) Многу често
- б) Често
- в) Понекогаш
- г) Никогаш

9. Колку често се соочувате со потребата да барате конфирмација од трети лица за одредени салда?

- а) Многу често
- б) Често
- в) Понекогаш
- г) Никогаш

10. Кои се најчести екстерни извори од кои барате конфирмација

- а) добавувачи
- б) купувачи
- в) банки
- г) останато

11. Кој метод за избор на примерокот најчесто го користите

- а) Случаен избор
- б) Систематски избор
- в) Неметодичен избор
- г) Избор на монетарни единици
- д) Блок избор

12. Колкаво влијание има ИТ опкружувањето на успешноста на спроведувањето на ревизорските тестови?

- а) Високо
- б) Средно
- в) Ниско

ВИ БЛАГОДАРАМ

Преглед на литературата (REFERENCES)

1. Алексич, д-р Миланка: „Ревизија и контрола“, Бања Лука, 2012.
2. Амлон, Жан-Луј: „Финансиско управување (Четврто ревидирано и проширено издание)“, 2004.
3. Ацески, д-р Благоја, Трајкоски, д-р Бранко: „Интерна и екстерна ревизија“, Економски факултет - Прилеп, 2004.
4. Барјактарович, Лидија: „Управљање ризиком“, Београд, 2009.
5. Basu S.K: „Fundamentals of auditing“, 2009.
6. Boutell Wayne S.: „Auditing with the computer“.
7. GAO - „Auditing guide“, 2003.
8. Grand Thronton: „Planning the external audit (The audit committee guide series)“
9. Gray Iain, Manson Stuart: „The audit process“ (4th Edition), 2008.
10. Griffiths Phil: „Risk-Based Auditing“, 2005.
11. Dube D.P, Gulati V.P: „Information system audit and assurance“, 2005.
12. Davis Robert E.: „IT Auditing: An adaptive process“, 2005.
13. Думичич, д-р Ксенија, Цветкович, Бојана: „Дизајни узорака примјенливи у ревизијским тестовима“, 2007.
14. Димитрова, д-р Јанка: „Ревизија (Теоретски и практични аспекти)“, Економски факултет-Штип, 2013.
15. Димитрова, д-р Јанка: „Ревизија – Практикум“, Економски факултет-Штип, 2014.
16. Димитрова, Јанка: „Теоретско-методолошки аспекти на независните ревизорски тестови и нивната функција во имплементацијата на фундаменталните концепти во ревизијата“, магистерски труд; 2005 г.;
17. Димитрова, м-р Јанка: „Информативната функција на ревидираните финансиски извештаи при мобилизација на капитал преку емисија на хартии од вредност“, Докторска дисертација, Економски факултет, Прилеп, 2010.
18. Закон за ревизија (пречистен текст), Сл.Весник на Р.Македонија
19. International standard on auditing (UK and Ireland) 530: *Audit sampling and other means of testing*, 2008.
20. Јовкович, м-р Билјана: „Тестирање реалности циклуса трансакција и салда рачуна залиха и сталне имовине“, Економски хоризонти, 2011
21. Јовкович, м-р Билјана: „Примена постапка узорковања ревизора за сврху

- тестирања контрола предузеча клијента“, Стрични чланак-Економски хоризонти, 2010.
22. Kagermann Henning, Kinney William, Kuting Karlheinz, Weber Claus-Peter: „Internal audit handbook“
23. Ketujuh Edisi: „Modern auditing“.
24. Кнежевич, д-р Горанка, Станишич д-р Немања, Миздракович д-р Вуле: „Анализа финансијских извештаја“, 2013.
25. Крактус Ема: „Ефикасност супстантивног тестирања у ревизији“, Мастер рад, 2010.
26. Меѓународни стандарди за ревизија.
27. Millichap Alan: „Auditing“, 2002.
28. Николовски, д-р Пеце: „Интерна и екстерна ревизија“, Економски факултет- Прилеп, 2009.
29. Петровић, Зоран: „Системи обрачуна трошкова“, Београд, 2012.
30. Pathak Jagdish, „Information technology auditing“ (An envolving agenda), 2005.
31. Pickett, Spencer: „The internal auditing handbook“ - third edition, 2010.
32. Puncel Luis: „Audit procedures“, 2008.
33. PCAOB, Staff audit practice alert No.12: *Matters related to auditing revenue in an audit of financial statements*, 2014.
34. Правилник за начинот на извршување на внатрешната ревизија и начинот на известување за ревизијата, „Службен весник на Република Македонија“ бр.136/10
35. Правилник за основните елементи на упатството за работа, повелбата, годишниот план и програмата за внатрешна ревизија, Министерство за финансии, Скопје, 2005.
36. Прирачник за финансиска ревизија (прв дел)
37. Rittenberg Larry, Johnstone Karla, Gramling Audrey: „A business risk approach“, 2012.
38. Рошка, д-р Власта: „Ревизија“ - Скрипта предавања, Загреб. 2012.
39. Roozeboom, Diana, Porter Holly: „U.S. Master auditing guide“ - (third edition)
40. Станишич, Милован: „Ревизија“, Београд, 2014.
41. Станишич, Милован, Станојевич, Љубиша: „Ревизија и примена компјутера“, Београд, 2008.

42. Thronton, Grant: „Planning the external audit“
43. Тушек. Борис, Жагер. Лајош, Ричка. Жељко: „Ревизија“, 2006.
44. Хамидович, Харис, „Приручник за израду и ревизију плана сигурности особних података у аутоматској обради“, Загреб.
45. Hall, A. James: „Information Technology auditing“, 2011.
46. Hamel Sadler: „Auditing-a final approach“ (third edition), 1998.
47. Hamilton Jane, Campbell Fiona, Moroney Robyn: „Auditing“-A practical approach.
48. Chaplain Jack: „Auditing information systems“ (Second edition), New Jersey, 2003.
49. Watine A. Donald, Turney B.B Peter: „Auditing Edp systems“-second edition, 2002.
50. Weinstein Michael B.: „Total quality safety and auditing“, 1997.
51. Wilburn Arthur J. „Practical statistical sampling for auditors.

Интернет страни:

1. www.finance.gov.mk
2. www.wikipedia.org
3. www.iorm.org.mk
4. www.singipedia.singidunum.ac.rs
5. www.dzr.mk